

Г.Н. АЛЕКСЕЕВА

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА



• ИЗДАТЕЛЬСТВО ТГТУ •





Министерство образования и науки Российской Федерации
Тамбовский государственный технический университет

Г.Н. АЛЕКСЕЕВА

ТЕОРИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА

Утверждено Ученым советом в качестве учебного пособия
для студентов вузов экономических специальностей

Тамбов
•ИЗДАТЕЛЬСТВО ТГТУ•
2004

ББК У052.2я73-2
А471

Рецензенты:
Кандидат экономических наук, доцент

Н.А. Зелепукина
Кандидат экономических наук, профессор
В.В. Быковский

Алексеева Г.Н.
А471 Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004.
164 с.

В учебном пособии рассмотрены вопросы в области теории бухгалтерского учета, международные стандарты и адаптация к ним российской системы учета. Большое внимание уделено организации документооборота, техники и организации форм учета, бухгалтерской отчетности. В издании даны вопросы для самоконтроля, тесты.

Предназначено для студентов вузов экономических специальностей.

ББК У052.2я73-2

ISBN 5-8265-0292-4

© Тамбовский государственный
технический университет (ТГТУ),
2004
© Алексеева Г.Н., 2004

Учебное издание

АЛЕКСЕЕВА Галина Николаевна

ТЕОРИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА

Учебное пособие

Редактор Т.М. Глинкина
Компьютерное макетирование Е.В. Кораблевой

Подписано в печать 20.05.04
Формат 60 × 84 / 16. Бумага офсетная. Печать офсетная
Гарнитура Times New Roman. Объем: 9,53 усл. печ. л.; 9,5 уч.-изд. л.
Тираж 100 экз. С. 378^М

Издательско-полиграфический центр
Тамбовского государственного технического университета,
392000, Тамбов, Советская, 106, к. 14

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План лекции

- 1.1 Понятие о хозяйственном учете, его возникновение, виды, учетные измерители
 - 1.2 Бухгалтерский учет в системе управления хозяйственной деятельностью и его основные принципы
 - 1.3 Функция бухгалтерского учета
 - 1.4 Определение, цели и основные задачи бухгалтерского учета
 - 1.5 Пользователи бухгалтерской информации
 - 1.6 Связь бухгалтерского учета с другими науками
- Вопросы для самоконтроля
Тест

1.1 Понятие о хозяйственном учете, его возникновение, виды, учетные измерители

Современное общественное производство – это сложный комплекс различных, многочисленных единиц, где трудится множество людей, связанных производственными отношениями.

Общественное производство осуществляется на основе: разделения труда; специализации; кооперирования, что требует координации и согласования действий, т.е. управления.

Для успешного управления необходимо: определить цели; спланировать пути их достижения; получить сведения о ходе и результатах хозяйственной деятельности. Управление многогранно, его исследуют многие науки, что объясняется наличием различных управленческих функций.

Хозяйственный учет рассматривает только те функции управления, которые связаны прежде всего с информационной деятельностью. В хозяйственном учете регистрируются, накапливаются, обрабатываются данные, которые затем используются для проведения: анализа, контроля, планирования, регулирования и других функций управления.

Таким образом, *хозяйственный учет – это сложная система наблюдения, измерения, регистрации, обработки, передачи информации о хозяйственной деятельности, необходимой для управления общественным производством.*

Учет возник вместе с человеческой цивилизацией около 6000 лет тому назад. Потребности хозяйственной жизни вызвали развитие учета, а это стимулировало рост цивилизации, особенно таких значимых ее частей, как письменность и математика.

Зачаточные формы общественного производства в первобытных общинах порождали примитивный учет основных хозяйственных операций. Первая известная регистрация торговых сделок на камнях в Шумере относится к периоду около 3600 года до н. э.

Папирусы Древнего Египта (3400 – 2980 гг. до н. э.) способствовали развитию хронологической регистрации, причем за довольно значительный отчетный период. Каждые два года проводилась инвентаризация всего движимого и недвижимого имущества.

Исследования американскими учеными культур древних индейцев свидетельствуют о том, что они для целей учета использовали узелки веревок. В древних индейских общинах фигурировал бухгалтер по учету ведения сельскохозяйственных производств. Он содержался за счет общины.

Развитие производительных сил в рабовладельческом обществе стимулировало развитие торговли, ростовщичества. Возникали крупные хозяйства, большие богатства концентрировались в храмах, в руках правителей, военачальников. Все это требовало совершенствования хозяйственного учета. В V веке до н. э. появились монеты, вместе с ними возникают деньги. Хотя вначале деньги учитываются как один из видов имущества, постепенно заменяя иные средства обмена, они все больше приобретают функцию

меры стоимости. Наконец, наступает момент, когда указанная функция закрепляется как постоянная в учете, и с этого времени используются два измерителя: натуральный, денежный.

Появляются упорядоченные хозяйственные регистры. Возникают понятия «приход», «расход», «инвентарь». В это время появляются зачатки фискального учета, т.е. учет налогов, податей. Развитие товарного производства и возникновение банков вызвали появление новых специфических методов хозяйственного учета: двойной записи, балансового обобщения, операции со ссудным капиталом. Эти методы позволили контролировать движение вложенного капитала, определять полученную прибыль.

Первым теоретическим исследованием в области бухгалтерского учета являлся трактат Луки Пачоли «О счетах и записях» 1493 года. Лука Пачоли в своей работе не только описал применение двойной записи и бухгалтерского баланса, но и попытался сформулировать *цели учета*:

- получение информации о состоянии дел (чтобы можно было без задержки получать всякие сведения относительно как долгов, так и требований);
- исследование финансового результата (цель каждого купца).

В дореволюционной России учет формировался под влиянием европейской бухгалтерии. Он велся в поместьях, монастырях, домашнем хозяйстве, торговле, строительстве и промышленности. Значительные изменения в организации учета произошли во время правления Петра I, который уделял большое внимание подготовке в специальных школах грамотных людей, знающих счет и умеющих вести учетные книги. Обучаться счетоводству посылали за границу, на русский язык переводились книги по коммерческому делу.

История бухгалтерского учета в СССР органически продолжила традиции старой дореволюционной России, однако зачатки нового учета можно проследить с первых недель февральской революции. Уже в марте 1917 г. возникает и проводится в жизнь рабочий контроль. Октябрь привел к огромным социально-экономическим изменениям, которые не могли не отразиться на ведении учета. Эта эволюция прошла несколько этапов:

1917 – 1918 гг. – попытки стабилизации хозяйства, пути адаптации традиционных методов учета в новой системе хозяйствования;

1918 – 1921 гг. – наметились подходы к формированию коммунистического учета, развал старых систем и форм бухгалтерского учета, создание принципиально новых учетных измерителей;

1921 – 1929 гг. – формирование новой экономической политики, реставрация традиционной системы бухгалтерского учета;

1929 – 1953 гг. – построение социализма, деформация принципов бухгалтерского учета;

1953 – 1984 гг. – совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки экономической информации;

с 1984 г. – перестройка всех социально-экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета.

С распадом СССР и выделением России как нового государства в ее экономической политике произошли значительные изменения. Переход от командно-административной системы управления к рыночным отношениям не мог сказаться и на системе бухгалтерского учета.

В 90-х годах шла непрерывная работа по совершенствованию бухгалтерского учета, внедрению в практику международных стандартов и принятой в мировом сообществе финансовой отчетности.

Начало положили разработка и внедрение методики бухгалтерского учета для совместных предприятий, которые во множестве появились в конце 80-х гг.

В состав объектов бухгалтерского учета вошли нематериальные активы, финансовые вложения, курсовые валютные разницы и др.

С 1 января 1992 г. начал применяться новый план счетов, утверждено Положение о бухгалтерском учете в Российской Федерации, принят Закон о бухгалтерском учете. Вводится новый порядок учета накоплений, финансирования капитальных вложений и формирования капитала организаций, создаются возможности для учета операций по капитализации арендного имущества, резерва по сомнительным долгам, расчетов с акционерами, вексельного обращения и др. Установился порядок объявления учетной политики организаций, более разнообразными стали методы оценки объектов бухгалтерского учета.

Создание и оптимизация эффективных методов управления, регулируемых рыночными отношениями, разработка новых принципов налоговой политики, развитие отношений собственности и арендных отношений вызывают настоятельную необходимость совершенствования учета и отчетности на основе изучения и использования международного опыта. Поэтому и план счетов бухгалтерского учета, действующий с 1 января 1992 г., неоднократно совершенствовался, приближаясь к реалиям сегодняш-

него дня. С 1 января 2001 г. введен в действие новый план счетов бухгалтерского учета, что явилось еще одним шагом в выполнении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительством РФ 06.03.98 г. № 283.

Таким образом, учет превращается в систему учета движения капитала и прибыли, становится необходимой функцией управления.

Дальнейшее развитие общества приводит к формированию наций. Появляются национальное хозяйство, национальное богатство, национальный доход и многие другие общественные характеристики. Возникает необходимость в знании численности населения, оценки имущества, движения рабочей силы – зарождается *статистический учет*. На рубеже XIX – XX веков появляется *оперативный учет*.

Развитие общественного производства привело к разделению хозяйственного учета на следующие виды: оперативный, статистический, бухгалтерский, управленческий и налоговый.

1 *Оперативный учет* осуществляется на местах производства работ, выполнения различных хозяйственных функций (участок, отдел), и поэтому его сведения ограничиваются рамками организации. Данные оперативного учета используются для повседневного текущего руководства и управления организацией (учет выработки, явки на работу, выпуска продукции, ее отгрузки, реализация, наличие материальных запасов). Источниками информации могут быть как документы, так и сведения, полученные по телефону, факсу, устной форме. Оперативный учет прерывен во времени, т.е. надобность в нем возникает по мере необходимости. При оперативном учете пользуются всеми тремя видами измерителей, чаще натуральными и трудовыми.

2 *Статистический учет* изучает явления, носящие обобщающий, массовый характер в различных областях хозяйства, экономики, науки, образования. Статистика собирает и готовит информацию о состоянии экономики, движении рабочей силы, товарной массе, региональных ценах, численности и состава населения с целью прогнозирования и анализа социально-экономического развития общества. В статистическом учете широко применяется выборочный метод наблюдения, группировка, индексный метод, используются данные оперативного и бухгалтерского учета.

3 *Бухгалтерский учет* – это сплошное, непрерывное, взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности организации на основании документов как в денежном выражении, так и в натуральных и трудовых измерителях. Каждый свершившийся факт, оформленный документом, называется *хозяйственной операцией*.

4 *Управленческий учет* является составной частью бухгалтерского учета и предназначен для сбора учетной информации, используемой внутри организации руководителями различных уровней. Его главное предназначение – обеспечить необходимой и в полной мере информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных результатов. Управленческий учет обобщает плановую, нормативную, прогнозную и аналитическую информацию; он более полно отражает учетные процедуры наблюдения, измерения и регистрации.

5 *Налоговый учет*, являясь составной частью бухгалтерского учета, предназначен для сбора учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление учета налогов с целью объективного налогообложения и составления налоговой отчетности. Понятие *налогового учета* введено Налоговым кодексом Российской Федерации. Налоговый учет осуществляется организациями для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Для ведения налогового учета используются правильно оформленные бухгалтерские документы. Налоговый учет можно вести в общеустановленных регистрах бухгалтерского учета, в которые при необходимости вводятся соответствующие изменения, или использовать специальные регистры налогового учета.

Для измерения показателей в учете применяются различные *измерители*:

∞ натуральные (меры длины, массы, объема и др.);
∞ натурально-условные (киловатт-час, тонно-километр) – для количественного измерения сложных явлений;

∞ трудовой – для учета затрат, которые получают количественную характеристику в единицах рабочего времени. Этот измеритель применяется при начислении заработной платы;

– денежный – для обобщения и соизмерения всех необходимых, разнородных объектов. В бухгалтерском учете это основной измеритель. Он необходим и для расчета оценочных показателей, характеризующих работу хозяйствующего субъекта. Денежный измеритель выступает также средством выражения кредитных и расчетных связей предприятий. На практике он применяется не изолированно, а вместе с натуральными и трудовыми измерителями.

Пример. Организация химической промышленности выпускает три вида продукции одинакового назначения, но с разным содержанием полезного вещества.

Вид продукции	Выпуск, кг	Коэффициент пересчета полезного содержания вещества	Цена за 1 кг, р.
А	1000	1	150
Б	1600	1,4	180
В	2100	2,2	220

Решение задачи осуществляется в следующем порядке. Сначала рассчитаем объем выпуска продукции организацией. Поскольку содержание полезного вещества различно, то суммировать выпуск продукции в натуральном выражении нельзя. В данном случае можно определить объем выпуска продукции в условно-натуральных единицах:

$$1000 \text{ кг} \cdot 1,0 + 1600 \text{ кг} \cdot 1,4 + 2100 \text{ кг} \cdot 2,2 = 7860 \text{ кг условного продукта.}$$

Объем выпуска продукции можно определить и в стоимостном выражении:

$$1000 \cdot 150 + 1600 \cdot 180 + 2100 \cdot 220 = 900\,000 \text{ рублей.}$$

1.2 Бухгалтерский учет в системе управления хозяйственной деятельностью и его основные принципы

В бухгалтерском учете хозяйственная деятельность отражается как система разнородных, но взаимосвязанных объектов хозяйственных средств и их источников. Бухгалтерский учет имеет ряд характерных черт, которые отличают его от других видов учета:

- в системе бухгалтерского учета отражаются все хозяйственные операции документально оформленные;
- в бухгалтерском учете отражается только то, что может иметь денежное измерение;
- бухгалтерский учет непрерывен во времени;
- в бухгалтерском учете используют свои *специфические методы* (приемы), которые не применяются в других видах учета (счета, двойная запись, баланс и др.).

Основные принципы (правила) бухгалтерского учета следующие:

Принцип – основа, исходное, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения.

1 Принцип автономности предполагает, что организация существует как единое самостоятельное юридическое лицо, ее имущество обособленно от имущества его собственников (учредителей).

2 Принцип двойственности означает непрерывное отражение хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе Плана счетов, утверждаемого Минфином РФ.

3 Принцип стоимости означает оценку объектов учета в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления.

Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Минфина РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

4 Принцип непрерывности деятельности организации означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год.

5 Принцип разграничения текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг отдельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями во внеоборотные активы.

6 Последовательность применения выбранных приоритетов означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий деятельности.

7 Временная определенность отражения в учете хозяйственных операций означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

8 Соответствие доходов и расходов – это соответствие двух потоков затрат и доходов. Доходы отчетного периода должны быть соотнесены с расходами, благодаря которым эти доходы получены. В отчетном периоде учитываются только те расходы, которые обеспечили доход данного периода.

9 Осмотрительность (осторожность, в западной практике – консерватизм) экономического субъекта – это определенная степень осторожности в формировании суждений, необходимых в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены.

10 Наличие денежного измерения – это количественное измерение и исчисление фактов хозяйственных явлений и процессов. В качестве единицы измерения выступает валюта страны.

11 Периодичность обобщения экономических событий. Регулярное балансовое обобщение, которое предопределено такими элементами метода бухгалтерского учета, как составление баланса и отчетности за месяц, квартал, полугодие, год.

12 Приоритет содержания над формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителем организации своим сотрудникам крупных ссуд не является незаконным. Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплат начисленной оплаты из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Бухгалтерский учет играет большую роль в управлении предприятием, так как представляет более полную информацию о его деятельности, финансовом состоянии.

Бухгалтерский учет – одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование.

Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связаны с развитием всей системы бухгалтерского учета, так как в ней отражается фактическая информация по каждому виду основных средств, о материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых, финансовых ресурсах, что позволяет направлять и координировать финансовую и производственно-хозяйственную деятельность, добиваться желаемых результатов. Следовательно, чтобы добиться наибольшего эффекта использования информации для управления предприятием, необходимо применять передовые методы учета, положительного зарубежного опыта, международные стандарты бухгалтерского учета, широко применять вычислительную технику.

1.3 Функции бухгалтерского учета

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций:

- информационную;
- обеспечение сохранности собственности;
- обратную связь;
- аналитическую;
- контрольную.

Информационная функция в системе управления – одна из главных функций бухгалтерского учета, которая выполняется в системе управления. Бухгалтерская информация широко используется всеми видами хозяйственного учета с целью планирования и прогнозирования, а также для определения стратегии и тактики деятельности организации.

Бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую (обобщающую) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия. На всех этапах развития к бухгалтерской информации предъявляются *требования*: объективность, достоверность, своевременность, оперативность.

Обеспечение сохранности собственности – весьма значимая в условиях рыночных отношений и наличия разных форм собственности функция. Данная функция осуществляется в зависимости от действующей системы учета и определенных предпосылок, таких как:

- совершенствование системы учета;
- применение передовых методов выявления недостатков, растрат и хищений;
- использование мерной тары, измерительных и контрольных приборов;
- использование современных средств для сбора, обработки и передачи информации.

Функция обратной связи необходима при управлении, она формируется и передается в виде информации о фактических параметрах развития объекта управления. Используя обратную связь, на основании фактических показателей осуществляется контроль за выполнением запланированных показателей, выявляются недостатки и резервы производства.

Аналитическая функция. Реализация этой функции позволяет проводить анализ по всем разделам бухгалтерского учета, в том числе использования всех видов ресурсов, затрат на производство и продажу продукции, правильности применяемых цен, что имеет важное значение в условиях действия рыночных цен, инфляционных процессов.

На современном этапе совершенствования управления, становления рыночной экономики к бухгалтерской информации предъявляются повышенные требования. Она должна быть высокого качества и эффективной, удовлетворять потребностям собственника, иностранного партнера, участвующего в создании и функционировании совместного предприятия. В зависимости от функции управления экономическая информация подразделяется на плановую, нормативную, учетную, аналитическую.

Контрольная функция бухгалтерского учета. Контроль неотделим от учета. Контроль – проверка с целью обеспечения правильности и законности определенных действий. Настоящий, действенный контроль возможен только при правильной организации всего процесса бухгалтерского учета (т.е. в соответствии с законодательством). Качественная учетная информация позволяет осуществлять контроль на разных стадиях производства, контролировать в случае необходимости во всех деталях деятельность предприятия и его подразделений, анализировать ее и на базе этой информации подготавливать, обосновывать и принимать соответствующие управленческие решения на различных уровнях управления. Различают три вида контроля: предварительный, текущий и последующий (заключительный). По форме осуществления они схожи и имеют одну цель: способствовать тому, чтобы фактически получаемые результаты были как можно ближе к требуемым.

Контроль имеет несколько направлений:

- выполнение планов по объемам выработанной, отгруженной и реализуемой продукции;
- обеспечение сохранности собственности предприятия, правильность и целесообразность расходования средств;
- проведение периодической инвентаризации материальных ресурсов в целях контроля за правильностью хранения материальных ценностей, их сохранностью;
- осуществление предварительной проверки бухгалтером распорядительных документов, хозяйственных договоров, установление порядка приема и выдачи материальных ценностей, денежных средств, порядка проведения операций через банки. Это позволяет контролировать выполнение законов, постановлений, приказов, распоряжений и т.д.

Контрольная функция бухгалтерского учета обеспечивается специальными приемами:

- наблюдение данных и их обобщение;
- сопоставимость показателей;
- повышенная требовательность к достоверности;
- объективность информации;
- своевременность.

Информация должна соответствовать юридическим нормам. За несоответствие юридическим нормам несут ответственность руководитель, бухгалтер и лица, являющиеся хранителями материальных и денежных средств.

Материальная ответственность – это обязанность по закону возместить ущерб (убытки, потери, недостачи ценностей и денежных средств), нанесенный действиями или бездействием должностных лиц.

Материальная ответственность бывает:

- частичная (возлагается на администрацию как распорядителя ресурсов и выступающую от имени юридического лица);
- полная (возлагается на работников, которые получают, выдают и хранят материальные ценности и денежные средства).

Бухгалтерский учет обеспечивает информацией для контроля за материально ответственными лицами. С этой целью ведется отдельный учет материальных ценностей и денежных средств по каждому материально ответственному лицу.

1.4 Определение, цели и основные задачи бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

В данном определении отражены основные этапы учетного процесса (вначале любой учетный объект наблюдается, затем измеряется, осуществляются его регистрация, дальнейшая обработка учетной информации для ее передачи пользователям) и основные отличия бухгалтерского учета от других видов – статистического и оперативного.

Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

Цель бухгалтерского учета:

- обеспечивать определение состава имущества и задолженности;
- контролировать выполнение плана развития предприятия, выделять в учете и в отчетности прирост продукции за счет повышения производительности труда;
- отражать и своевременно контролировать затраты, связанные с производством и реализацией продукции;
- своевременно предупреждать негативные явления;
- контролировать соблюдение законов и нормативов;
- обеспечивать всех заинтересованных в деятельности предприятия лиц финансовой отчетностью организации.

Основные задачи бухгалтерского учета:

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности – инвесторам, кредиторам и др.;

2) обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

1.5 Пользователи бухгалтерской информации

Пользователями бухгалтерской информации являются:

- 1 Администрация организации;
- 2 Сторонние пользователи информации с прямым финансовым интересом;

3 Сторонние пользователи информации с непрямым (косвенным) финансовым интересом.

Администрация организации – это совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты подразделений.

Представители администрации являются одними из основных пользователей бухгалтерской информации, состав которой для каждого представителя определяется в зависимости от функций, выполняемых им, и его должности.

Собственников, совладельцев и первых руководителей организации, например, больше всего интересуют прибыльность и ликвидность организации (соотношение платежных средств и обязательств); менеджеров – информация о сумме и норме прибыли, достаточности денежных средств, себестоимости и рентабельности отдельных изделий и др.

Основными критериями при определении состава информации для каждого работника администрации являются:

- ее соответствие функциям работника;
- стоимость информации;
- необходимость соблюдения коммерческой тайны.

Сторонние пользователи бухгалтерской информации с прямым финансовым интересом – это настоящие или потенциальные инвесторы, банки, поставщики основных средств и производственных запасов и другие кредиторы. Они пользуются, в основном, информацией, содержащейся в бухгалтерской отчетности. На основании данных отчетности они делают выводы о финансовых перспективах в будущем, о ликвидности и платежеспособности организации.

Сторонние пользователи бухгалтерской информации с косвенным финансовым интересом – это налоговые органы, казначейство, контрольно-ревизионное управление (КРУ) Министерства финансов Российской Федерации, аудиторские фирмы, Госкомстат, органы, уполномоченные управлять государственным и муниципальным имуществом, органы планирования экономики и другие пользователи (фондовые биржи, работники профессиональных союзов, научные консультанты, покупатели и др.).

Налоговые органы и казначейство в отличие от других сторонних пользователей информации имеют право пользоваться не только отчетной, но и всей другой учетной информацией, необходимой для проверки правильности уплаты федеральных, региональных и местных налогов: на прибыль, налогов на добавленную стоимость (НДС) и на заработную плату, акцизов. Вся учетная информация представляется ревизорам Минфина Российской Федерации и вышестоящих органов управления, а также аудиторам, осуществляющим по договору аудиторскую проверку.

Представителям Пенсионного фонда, Фонда социального страхования и фондов медицинского страхования представляется учетная информация, необходимая для проверки правильности отчислений в указанные фонды.

Сторонние пользователи, имеющие право на использование всей или части внутренней учетной информации, обязаны хранить коммерческую тайну организации.

Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну, определяется руководителем организации и определяется приказом.

Остальные сторонние пользователи информации используют в основном данные бухгалтерской отчетности (как правило, для оценки финансового состояния). В органы Госкомстата представляется статистическая отчетность, при составлении которой, как правило, используются данные бухгалтерского учета.

1.6 Связь бухгалтерского учета с другими науками

Изучая хозяйственные процессы, бухгалтерский учет формирует все свои основные понятия, опираясь на серию фундаментальных наук. Все знания о хозяйственной деятельности, которые получает бухгалтер, обобщаются через категории философии, которая изучает общие законы развития природы, общества и познания. При изучении структуры бухгалтерского учета и его связи с другими науками большое значение имеют два раздела философии:

– онтология – учение о познаваемом; бухгалтерский учет опирается на понятия, характеризующие средства и лиц, участвующих в хозяйственном процессе;

– гносеология (как познается) – учение о познании; бухгалтерский учет есть не что иное, как познание хозяйственного процесса; бухгалтер должен четко представлять, насколько глубоко он постиг

хозяйственные процессы, какова степень истинности информации, которую он представляет администрации, принимающей на ее основе управленческие решения.

Онтология изучает содержательные аспекты хозяйственного процесса, который распадается на множество фактов хозяйственной деятельности. В каждом факте присутствуют объект (вещь) и субъект (люди, принимающие участие). Характер объектов изучается экономическими дисциплинами, а характер субъектов – юридическими.

Экономические дисциплины имеют целью сделать эффективным сам по себе хозяйственный процесс, обеспечить максимально возможный прирост продукции, снижение себестоимости и т.п.

Юридические науки изучают права и обязанности субъектов, стремятся гарантировать их справедливое участие в хозяйственном процессе.

Юридические науки включают в себя четыре отрасли права: гражданское; административное; трудовое; финансовое.

Гражданское право раскрывает юридическое содержание таких необходимых для бухгалтерского учета понятий, как правоспособность и дееспособность участников хозяйственного процесса, право собственности, оперативного управления, владения, виды договоров, порядок возмещения потерь и др.

Административное право раскрывает степень подчиненности и вытекающие из нее права и обязанности лиц, организующих хозяйственные процессы и непосредственно в них участвующих. Административное право имеет решающее значение и для бухгалтера, так как определяет его права и обязанности.

Трудовое право регулирует трудовые отношения граждан с администрацией. Сюда относятся прежде всего, с точки зрения бухгалтерского учета, вопросы начисления заработной платы и организации материальной ответственности за ценности, имеющиеся на предприятии (за каждый предмет на предприятии несет материальную ответственность какое-то определенное лицо – индивидуальная ответственность или группа лиц – коллективная ответственность).

Финансовое право регулирует финансовые отношения между предприятиями и банком, с одной стороны, а также бюджетом, с другой стороны. Финансовое право гарантирует правильность расчетов между названными сторонами. Главный бухгалтер несет ответственность за правильность и своевременность всех финансовых взносов, осуществляемых предприятием.

В повседневной работе бухгалтер проводит в жизнь требования всех четырех отраслей права. Деятельность бухгалтера позволяет в значительной степени информационно обеспечить действие правовых норм, вытекающих из законодательства. Чем лучше работает бухгалтер, тем меньше их нарушений.

Познавая и раскрывая содержание хозяйственных процессов, бухгалтерский учет позволяет выявлять эффективность хозяйственных процессов (экономический аспект), предотвращать возможные случаи бесхозяйственности, возникновение недостатков, растрат, хищений (юридический аспект).

Однако, бухгалтерский учет не только раскрывает содержание хозяйственных процессов, но и показывает степень познания этих процессов. При этом он опирается на целый ряд приемов, которые являются достоянием других наук, например:

– *филология* (наука о языке). Бухгалтер должен четко представлять, что бухгалтерский учет – язык бизнеса, язык фактов хозяйственной деятельности, поэтому чтобы построить язык бухгалтерского учета, он должен иметь общие представления о языкознании – филологии;

– *математика* – средство проведения учета на практике. В своей работе бухгалтеру приходится постоянно встречаться со всеми арифметическими действиями, с начислением простых и сложных процентов и т.д. Многие математики, например, Лука Пачоли (1494), рассматривали бухгалтерский учет как частный случай прикладной математики;

– *статистика* теоретически исследует один из основных методологических приемов бухгалтерского учета – приемы группировки;

– *теория вероятностей* необходима бухгалтеру потому, что она позволяет измерить степень соответствия данных бухгалтерского учета реальному положению вещей; оценить степени риска операций; оценить вероятность ошибок, возникающих при регистрации фактов;

– *кибернетика* – наука об общих законах управления, передачи и переработки информации, необходима бухгалтеру, поскольку он представляет администрации сведения для принятия управленческих решений.

Бухгалтерский учет также сам породил ряд новых наук: экономический анализ; ревизия и контроль; аудит; судебно-бухгалтерская экспертиза; механизация обработки экономической информации.

Бухгалтер в своей практической деятельности должен быть знаком еще с целым рядом дисциплин, в частности, с логикой – наукой о формах и средствах мышления; социологией – наукой об общественных структурах; психологией – наукой, помогающей бухгалтеру работать в коллективе; деловой корреспонденцией – дисциплиной, с помощью которой бухгалтер осваивает правила составления деловых документов, и библиографией – наукой, объясняющей правила описания книг; этикой – наукой о нравственности, помогающей понимать окружающих людей и понимать себя так, как понимают другие.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Дайте понятие хозяйственного учета.
- 2 Расскажите кратко об истории зарождения учета.
- 3 Дайте характеристику оперативного учета.
- 4 Что представляет собой статистический учет?
- 5 Назовите виды учетных измерителей.
- 6 Назовите основные отличия статистического, оперативного и бухгалтерского учета.
- 7 Назовите основные принципы бухгалтерского учета.
- 8 Назовите основных пользователей бухгалтерской информации.
- 9 Назовите функции бухгалтерского учета.
- 10 Дайте определение бухгалтерского учета.
- 11 Перечислите цели и основные задачи бухгалтерского учета.
- 12 Какова связь бухгалтерского учета с другими науками?

Тест к лекции 1 «Общая характеристика бухгалтерского учета»

1 Что понимается под хозяйственным учетом?

а) система наблюдения, сбора, измерения, регистрации, обработки, передачи информации о хозяйственной деятельности, необходимой для управления общественным производством;

б) управление отдельными хозяйственными процессами на базе полученной первичной учетной документации;

в) хозяйственный учет – это бухгалтерский учет.

2 Функции управления в организации реализуются при помощи информации, полученной в системе:

а) бухгалтерского учета;

б) статистического учета;

в) оперативного учета.

3 Какие отличительные признаки определяют приоритет бухгалтерского учета перед другими видами учета?

а) сплошная регистрация фактов хозяйственной жизни;

б) документальное оформление экономических событий;

в) непрерывное наблюдение за хозяйственными процессами, их документальное оформление и периодическое подтверждение достоверности полученной информации специфическими приемами (например, инвентаризацией).

4 На какие виды подразделяется вся учетная информация?

а) оперативная и бухгалтерская;

б) бухгалтерская и статистическая;

в) оперативная, бухгалтерская и статистическая.

5 На каком виде хозяйственного учета сформировался управленческий учет?

а) бухгалтерском и статистическом;

б) бухгалтерском и оперативном;

в) бухгалтерском.

6 Назовите состав внешних пользователей, имеющих прямой финансовый интерес к учетной информации конкретной организации.

а) депозитарии;

б) аудиторские фирмы;

в) настоящие или потенциальные инвесторы, банки, поставщики основных средств и производственных запасов и другие кредиторы.

7 Укажите состав пользователей учетной информацией с косвенным финансовым интересом.

а) налоговые органы, казначейство, контрольно-ревизионное управление Минфина РФ, аудиторские фирмы, Госкомстат, органы, уполномоченные управлять государственным и муниципальным имуществом, органы планирования экономики и другие пользователи;

б) аудиторские фирмы, арбитраж, общественные профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, органы статистики, брокеры, дилеры, фондовые биржи;

в) налоговая служба, органы статистики.

8 Укажите этапы бухгалтерского учета в последовательном формировании учетной информации.

а) наблюдение за экономическими событиями, их измерение и регистрация с целью последующего обобщения и группировки;

б) измерение фактов хозяйственной жизни на стадии их наблюдения с целью принятия управленческих решений;

в) регистрация экономических событий в процессе их свершения в соответствующих единицах измерения.

9 Каковы измерители, применяемые в бухгалтерском учете?

а) трудовые и денежные;

б) натуральные, натурально-условные, трудовые и денежные;

в) натуральные и денежные.

10 Назовите основные задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом.

а) формирование системы показателей финансово-хозяйственной деятельности организации, отвечающих целям заинтересованных пользователей;

б) контроль за эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, исходя из установленных экономически обоснованных норм и нормативов;

в) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении; обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов и контроль по предупреждению отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

11 Функциями бухгалтерского учета являются:

а) контрольная и информационная;

б) аналитическая и информационная;

в) информационная, обеспечение сохранности собственности, контрольная, аналитическая и обратной связи.

12 Каковы основные принципы бухгалтерского учета?

а) имущественная обособленность экономического субъекта, момент стоимости, непрерывность функционирующего предприятия, двойственность;

б) имущественная обособленность экономического субъекта, момент стоимости, наличие денежного измерителя, разграничение текущих издержек на производство и вложения во внеоборотные активы, последовательность выбранных приоритетов, соответствие доходов и расходов;

в) имущественная обособленность экономического субъекта, двойственность, момент стоимости, непрерывность деятельности, разграничение текущих затрат на производство продукции, последовательность применения выбранных приоритетов, временная определенность отражения в учете экономических событий, соответствие доходов и расходов, наличие денежного измерения, осмотрительность экономического субъекта, конфиденциальность, периодичность обобщения экономических событий, приоритет содержания над формой.

Ответы на тест

Во-прос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ответ	а	а	в	в	в	в	а	а	б	в	в	в

ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План лекции

- 2.1 Предмет бухгалтерского учета
- 2.2 Метод бухгалтерского учета
 - Вопросы для самоконтроля
 - Тест

2.1 Предмет бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет как и всякая другая наука имеет свой предмет и метод. Содержание предмета бухгалтерского учета определяется экономической сущностью учитываемых объектов.

Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде является вся финансово-хозяйственная деятельность организаций.

К объектам бухгалтерского учета в организации относятся хозяйственные средства, источники их образования и хозяйственные процессы.

Объекты бухгалтерского учета можно объединить в две группы:

I – обеспечивающие хозяйственную деятельность:

- 1) хозяйственные средства;
- 2) источники хозяйственных средств.

II – составляющие хозяйственную деятельность:

- 1) хозяйственные процессы.

Объекты бухучета выражаются в денежном измерении.

Классификация хозяйственных средств по составу и размещению

В зависимости от состава и размещения (характера использования) хозяйственные средства делятся на: необоротные (основной капитал) и оборотные активы (оборотный капитал).

Внеоборотные активы включают в себя нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, отложенные налоговые активы, прочие внеоборотные активы.

Нематериальные активы – это объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход: объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на изобретения, промышленный образец, полезную модель, программы для ЭВМ, базы данных, товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара, на селекционные достижения и др.), а также деловая репутация и организационные расходы. Как и основные средства, нематериальные активы переносят свою стоимость на создаваемый продукт не сразу, а постепенно, по мере амортизации.

Основные средства – это средства труда, используемые при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг в течение более одного года. Они применяются в различных сферах приложения общественного труда (материальное производство, товарное обращение и непроизводственная сфера). Основные средства участвуют в процессе производства длительное время, сохраняя при этом натуральную форму. Их стоимость переносится на создаваемую продукцию не сразу, а постепенно, частями, по мере амортизации.

Незавершенное строительство – это затраты организации на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря; расходы на проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы и др.).

Доходные вложения в материальные ценности – это вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода.

хода.

Долгосрочные финансовые вложения – все виды финансовых вложений организации на срок более одного года: инвестиции в дочерние и зависимые общества, в уставные (складочные) капиталы других организаций, в государственные ценные бумаги, а также в займы, предоставленные другим организациям.

Отложенные налоговые активы – та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенный налоговый актив возникает, когда момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете не совпадает.

Оборотные активы (оборотный капитал) состоят из материальных оборотных средств, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и средств в расчетах.

Материальные оборотные средства – это сырье и материалы, специальная одежда, топливо, тара, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, запасные части, незавершенное производство, животные на выращивании и откорме, расходы будущих периодов, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, готовая продукция и товары для перепродажи, товары отгруженные покупателям.

Денежные средства образуются из остатков наличных денег в кассе организации, на расчетном счете и других счетах в банках.

Средства в расчетах включают различные виды дебиторской задолженности, под которой понимаются долги других организаций или лиц данной организации. Должники называются дебиторами. Дебиторская задолженность состоит из задолженности покупателей за купленную у данной организации продукцию, задолженности подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и пр.

Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

Классификация хозяйственных средств по источникам образования и целевому назначению

В зависимости от источников образования и целевого назначения хозяйственные средства организаций разделяют на собственные (собственный капитал) и заемные (заемный капитал).

Собственный капитал – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами.

Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капитала, накоплений нераспределенной прибыли, целевого финансирования (в основном для некоммерческих организаций). Собственный капитал отражен в третьем разделе пассива баланса.

Уставный капитал представляет собой совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Уставный капитал акционерного общества не является постоянной величиной, акционерное общество может увеличивать или уменьшать свой уставный капитал, менять его структуру.

Добавочный капитал в отличие от уставного капитала не разделяется на доли, внесенные конкретными участниками, – он показывает общую собственность всех участников. Добавочный капитал формируется за счет: эмиссионного дохода акционерного общества; прироста стоимости внеоборотных активов; положительной курсовой разницы по вкладам иностранной валюты в уставный капитал.

Резервный капитал создают в обязательном порядке акционерные общества и совместные организации в соответствии с действующим законодательством. Средства резервного капитала акционерного общества предназначены для покрытия его убытка, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Нераспределенная прибыль – прибыль распределяется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала, покрытие убытков прошлых лет.

Как уже отмечалось, часть стоимости имущества организации формируется за счет собственного капитала, другая часть – за счет обязательств организации перед другими организациями, физическими лицами, своими работниками, то есть заемных средств.

Обязательствами организаций являются долгосрочные и краткосрочные кредиты банка, заемные средства, отложенные налоговые обязательства, кредиторская задолженность.

Долгосрочные кредиты организация получает на срок от одного года на внедрение новой техники, организацию и расширение производства, механизацию производства и др. *Краткосрочные ссуды* организация получает на срок до одного года под запасы товарно-материальных ценностей, расчетные документы в пути и другие нужды.

Заемные средства – это полученные от других организаций займы под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций организации. Займы, полученные на срок до одного года, являются краткосрочными, а на срок более одного года – долгосрочными.

Отложенные налоговые обязательства появляются, когда расходы в бухгалтерском учете признают позже, чем в налоговом, а доходы – раньше.

Кредиторская задолженность – это задолженность данной организации другим организациям, которые называются кредиторами. Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками, а кредиторов, которым предприятие должно по нетоварным операциям, – прочими кредиторами. Кредиторская задолженность – это также задолженности рабочим и служащим по заработной плате, органам социального страхования и обеспечения, налоговым органам по платежам в бюджет. Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты.

В ходе работы организации происходит кругооборот хозяйственных средств, в котором выделяют четыре процесса: *заготовление, производство, продажа, процесс обращения*.

В учете эти процессы представлены отдельными хозяйственными операциями, содержанием которых являются движение средств, смены одной формы имущества другой (например, при продаже готовой продукции имущество организации меняет товарную форму на денежную).

Процесс заготовления является первой фазой кругооборота хозяйственных средств, на которой предприятие приобретает предметы труда и средства труда, образующие средства производства, рассчитываясь за них с производителями денежными средствами или иными активами. В процессе заготовления учитываются такие хозяйственные операции, как поступление сырья, материалов от поставщиков, необходимых для производственных и хозяйственных нужд, происходит оплата транспортных расходов по их доставке.

В процессе производства выполняется основная задача – производство готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг, учитываются начисление заработной платы, начисление амортизации (износа) основных средств и т.д.

В процессе продажи осуществляются договорные обязательства перед заказчиками и покупателями по продаже готовой продукции, выполнению работ, оказанию услуг; учитываются поступления на расчетный счет выручки от продаж, списание производственной себестоимости продукции и расчет прибыли и отнесение ее на счет «Прибыли и убытки».

В процесс обращения включаются расчеты с разными дебиторами и кредиторами, так как у организации могут быть хозяйственные операции – по ремонту основных средств, капитальному строительству и др. Однако основное содержание работы организации составляют процессы снабжения, производства и продажи продукции, выполнение работ, оказание услуг. Эти процессы взаимосвязаны, дополняют друг друга и являются объектами учета.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Что является предметом бухгалтерского учета?
- 2 Назовите объекты бухгалтерского учета.
- 3 На какие группы разделяют имущество организации по характеру использования?
- 4 Перечислите виды имущества, входящие в состав внеоборотных активов.
- 5 Что такое дебиторская задолженность?
- 6 Что такое кредиторская задолженность?
- 7 Каков состав оборотных средств?

- 8 Каков состав собственного капитала?
- 9 Назовите составные части заемного капитала.
- 10 Каковы отличия кредитов банка от займов?
- 11 Дайте понятие нераспределенной прибыли.
- 12 Чем отличается добавочный капитал от резервного капитала?
- 13 Что представляет собой уставный капитал?

2.2 Метод бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет, как и любая другая наука, разрабатывает собственные способы и приемы для понимания содержания предмета. Задачи бухгалтерского учета решаются с помощью различных способов и приемов, совокупность которых называется методом бухгалтерского учета. Отдельные, конкретные способы являются составными частями метода, его элементами.

Основными элементами метода бухгалтерского учета являются:

- 1 Документация.
- 2 Инвентаризация.
- 3 Счета.
- 4 Двойная запись.
- 5 Оценка.
- 6 Калькуляция.
- 7 Баланс.
- 8 Отчетность.

Документация. Документ – это письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции. Документы обеспечивают бухгалтерскому учету сплошное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности организации. К учету принимается только правильно оформленный документ со всеми заполненными реквизитами, предусмотренными стандартами. Основными реквизитами для каждого документа являются: наименование документа; дата составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции

(в натуральном и денежном выражении); наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц. В организации особое внимание должно уделяться сохранности документов, они должны подшиваться в специальные папки и храниться в течение установленного законом времени.

Инвентаризация – это сверка документов бухгалтерского учета с фактическим наличием товарно-материальных ценностей в организации. Данные инвентаризации используют для документального оформления неучтенных операций, чтобы установить соответствие учетных данных об имуществе его фактическому состоянию. Инвентаризации подлежат: основные средства; товарно-материальные ценности; денежные средства; расчеты; незавершенное производство; незавершенное строительство.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере, и в приравненных к ним местностях инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) организации или в других случаях, предусмотряемых законодательством Российской Федерации.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентари-

зационная комиссия.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии.

Счета – это бухгалтерские документы, на которых сгруппированы и отражены хозяйственные операции. Схематически счет принято изображать в виде таблицы.

Счета имеют важное значение для систематизации и группировки хозяйственных операций по однородным экономическим признакам.

Двойная запись – это отражение хозяйственной операции на двух взаимосвязанных счетах по дебету одного и кредиту другого счета (одной и той же суммы). Она обеспечивает контроль за правильностью ведения учета.

Оценка. Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении.

Оценка имущества:

- приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку;
- имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования;
- имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления;
- имущества, приобретенного по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, – по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Для контроля за хозяйственной деятельностью необходимо знать себестоимость каждого вида и всей товарной продукции в целом, что достигается применением метода калькуляции.

Калькулирование – это способ учета затрат на производство и продажу продукции в целом и по отдельным статьям, что позволяет обоснованно устанавливать цены.

Баланс – способ обобщения и группировки информации об имуществе и обязательствах организации по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату, как правило, на 1-е число месяца.

Отчетность является завершающим этапом учетного процесса, в ней отражаются имущественное и финансовое положение предприятий, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период времени.

Все эти приемы (элементы) в основном специфичны для бухгалтерского учета и взаимосвязаны, они применяются не изолированно друг от друга, а в органической связи.

Таким образом, бухгалтерский учет начинается с документации хозяйственных операций. На основании документов производится запись операций на счетах при помощи двойной записи. Для обобщения в едином денежном измерении учетных данных, содержащихся в документах и счетах, применяется денежная оценка. Данные, отражаемые на счетах, проверяют и уточняют при инвентаризации. Уточненные данные счетов используют для исчисления себестоимости продукции с помощью калькуляции, а также для составления баланса и других форм отчетности.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Дайте определение метода бухгалтерского учета.
- 2 Назовите основные элементы метода бухгалтерского учета.
- 3 Что такое инвентаризация?
- 4 Что такое калькулирование?
- 5 Из каких частей состоит баланс?
- 6 Почему в балансе итог актива равен итогу пассива?
- 7 Что записывается на счетах?
- 8 Из каких частей состоит счет?
- 9 Какое значение имеет в учете двойная запись?
- 10 Для чего проводят инвентаризацию имущества и обязательств?
- 11 Назовите основные реквизиты бухгалтерских документов.
- 12 Что такое валюта баланса?
- 13 Что такое отчетность?
- 14 Что означает открыть счет?

I Что является предметом бухгалтерского учета?

- а) активы организации и их место в формировании общественного продукта;
- б) хозяйственные операции;
- в) вся финансово-хозяйственная деятельность организаций.

2 К объектам бухгалтерского учета относятся:

- а) хозяйственные средства, источники их образования и хозяйственные процессы;
- б) активы и пассивы;
- в) активы, пассивы и финансовые результаты.

3 Хозяйственные процессы в бухгалтерском учете рассматриваются как:

- а) текущая деятельность организации по приобретению отдельных видов активов;
- б) отдельные хозяйственные операции, содержанием которых являются движение средств, смены одной формы имущества другой;
- в) текущая деятельность организации по производству конкретных видов продукции, выполнению работ или оказанию услуг.

4 Внеоборотные активы организации представлены в учете:

- а) основными средствами, долгосрочными инвестициями и нематериальными активами;
- б) основными средствами, долгосрочными инвестициями и финансовыми вложениями;
- в) нематериальными активами, основными средствами, незавершенным строительством, доходными вложениями в материальные ценности, долгосрочными финансовыми вложениями, отложенными налоговыми активами, прочими внеоборотными активами.

5 Оборотные активы организации представлены в учете:

- а) материально-производственными запасами, а также денежными средствами в кассе и на счетах в банках;
- б) материально-производственными запасами, а также затратами в незавершенном производстве;
- в) материальными оборотными средствами, денежными средствами, краткосрочными финансовыми вложениями и средствами в расчетах.

6 Что такое метод бухгалтерского учета?

- а) совокупность различных способов и приемов познания содержания предмета бухгалтерского учета;
- б) балансовое обобщение итоговых данных двух групп показателей, формирующих активы и источники их образования;
- в) способы обобщения текущей учетной информации.

7 Назовите состав элементов метода бухгалтерского учета.

- а) баланс, двойная запись, отчетность;
- б) баланс, счета, инвентаризация, документация, калькуляция;
- в) документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс, отчетность.

8 Назовите специфические элементы метода бухгалтерского учета.

- а) баланс;
- б) двойная запись;
- в) счета и двойная запись.

9 Задолженность различных организаций или отдельных лиц данной организации называется:

- а) кредиторская;
- б) бухгалтерская;
- в) дебиторская.

10 Способ, с помощью которого хозяйственные средства получают денежное выражение, называется:

- а) инвентаризация;
- б) оценка;
- в) документация.

11 Какой капитал образуется при формировании организации за счет вкладов учредителей?

- а) резервный;
- б) добавочный;
- в) уставный.

12 Какие расчеты по кредитам и займам подлежат погашению в течение года?

- а) долгосрочные;
- б) периодические;
- в) краткосрочные.

Ответы на тест

Во-прос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ответ	а	а	б	В	в	а	в	в	в	б	в	в

Лекция 3

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

План лекции

- 3.1 Понятие о бухгалтерском балансе, его строении и содержании
 - 3.2 Виды балансов
 - 3.3 Влияние хозяйственных операций на баланс
- Вопросы для самоконтроля
Тест

3.1 Понятие о бухгалтерском балансе, его строении и содержании

Термин *баланс* происходит от латинского *bis* – «дважды» и *lanx* – «чашка весов», т.е. *bilanx* буквально означает «двучашие» как символ равновесия.

Средства организации участвуют в производственной деятельности постоянно. Для руководства организации нужно знать, какими средствами она располагает, из каких источников они получены, для какой цели предназначены. На эти вопросы дает ответ бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс – это способ экономической группировки имущества организации по его составу, размещению и источникам его образования в денежной оценке на определенную дату. По экономическому содержанию имущества баланс представляет собой совокупность материальных и нематериальных ценностей, финансовых активов и денежных средств. Всегда соблюдается равенство, итог актива баланса равен итогу пассива баланса и называется *валютой* баланса. Это равенство вытекает из того, что в активе и пассиве отражены одни и те же средства, но сгруппированные по разным признакам.

Бухгалтерский баланс можно представить в виде таблицы, в которой хозяйственные средства организации сгруппированы по составу, размещению (актив) и по источникам образования (пассив). Схема бухгалтерского баланса приведена ниже.

Рассмотрим на примере схему бухгалтерского баланса организации и заполним по нижеприведенным данным.

Данные для составления баланса, р.

Нематериальные активы	200 000
Основные средства	300 000
Материалы	10 000
Товары	10 000
Касса	2 000
Расчетный счет	100 000
Уставный капитал	300 000

Добавочный капитал	36 000
Резервный капитал	75 000
Нераспределенная прибыль	179 000
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	20 000
Расчеты с персоналом по оплате труда	10 000
Расчеты с бюджетом по налогам и сборам	2 000

БАЛАНС

Актив		Пассив	
Группировка имущества по составу и размещению	Сумма	Группировка имущества по источникам образования	Сумма
Нематериальные активы	20 000	Уставный капитал	30 000
Основные средства	00 000	Добавочный капитал	00 000
Материалы	30 000	Резервный капитал	36 000
Товары	00 000	Нераспределенная прибыль	75 000
Касса	00 000	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	20 000
Расчетный счет	00 000	Расчеты с персоналом по оплате труда	10 000
	00 000	Расчеты с бюджетом по налогам и сборам	2 000
	00 000		00 000
	00 000		00 000
	00 000		00 000
Баланс (итог актива)	62 000	Баланс (итог пассива)	62 000
	00 000		00 000
	00 000		00 000

В данной схеме баланс представлен в виде двусторонней таблицы, которая является наиболее распространенной. Однако баланс можно представить и в форме односторонней таблицы, в которой вначале размещаются статьи актива, а затем пассива.

В России форма бухгалтерского баланса разрабатывается Минфином РФ и носит рекомендательный характер – организации могут ее дополнять, сокращать и видоизменять.

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 год, бухгалтерский баланс применяется по форме, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

На _____ 20____ года

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
I ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110		
Основные средства	120		
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
ИТОГО по разделу I	190		
II ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы			
В том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности			
животные на выращивании и откорме			

Продолжение табл.

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
затраты в незавершенном производстве			

готовая продукция и товары для перепродажи			
товары отгруженные			
расходы будущих периодов			
прочие запасы и затраты			
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
В том числе покупатели и заказчики			
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
В том числе покупатели и заказчики			
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260		
Прочие оборотные активы	270		
БАЛАНС	300		

Продолжение табл.

ПАССИВ	Код по кода азателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
III КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал	410		

Собственные акции, выкупленные у акционеров		()	()
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал	430		
В том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством			
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами			
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470		
ИТОГО по разделу III	490		
IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	510		
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
ИТОГО по разделу IV	590		
V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность	620		
В том числе:			
поставщики и подрядчики			

Продолжение табл.

ПАССИВ	Код по ко-азате-ля	На на-чало отчет-ного периода	На ко-нец от-четного периода
задолженность перед персоналом организации			
задолженность перед государственными внебюд-			

жетными фондами			
задолженность по налогам и сборам			
прочие кредиторы			
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
ИТОГО по разделу V.			
БАЛАНС	700		
СПРАВКА			
о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах			
Арендованные основные средства			
В том числе по лизингу			
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение			
Товары, принятые на комиссию			
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов			

Продолжение табл.

СПРАВКА о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
Обеспечения обязательств и платежей полученные			
Обеспечения обяза-			

тальств и платежей выданные			
Износ жилищного фонда			
Износ объектов внеш- него благоустройства и других аналогичных объектов			
Нематериальные акти- вы, полученные в пользование			

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

В рекомендуемой Минфином РФ форме бухгалтерского баланса актив баланса состоит из двух разделов:

I Внеоборотные активы;

II Оборотные активы.

В пассиве баланса источники формирования имущества сгруппированы в три раздела:

III Капитал и резервы;

IV Долгосрочные обязательства;

V Краткосрочные обязательства.

В каждом из указанных пяти разделов в отдельных строках, называемых *статьями баланса*, отражены соответствующие виды хозяйственных средств и источники их формирования, указанные в классификациях хозяйственных средств по составу и характеру использования и по источникам образования и целевому назначению. *Балансовая статья* – это показатель (строка) актива и пассива, характеризующий отдельные виды имущества, их источников, обязательств. Статьи объединены в группы, группы – в разделы, исходя из их экономического содержания. Различают два вида баланса: баланс брутто (нечистый); баланс нетто (чистый).

В настоящее время в соответствии с международными стандартами используют баланс нетто, т.е. очищенный от таких статей, как «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов» и другие. Данные о хозяйственных средствах и источниках их формирования в балансах отражаются обычно в тысячах рублей (тыс. р.) или в рублях (р.).

3.2 Виды балансов

В зависимости от целевого назначения и времени составления применяют различные виды бухгалтерских балансов – вступительный, текущий, разделительный объединительный, сводный (консолидированный), ликвидационный и др., каждый из которых имеет отличные от других номенклатуру статей и методы их оценки.

Вступительный баланс отражает активы организации и ее обязательства в начале ее деятельности. Вступительные балансы вновь создаваемых организаций отражают уставный капитал организаций и внесенное учредителями имущество; вступительные балансы хозяйственных единиц, образованных на условиях правопреемности ранее действующих, могут соответствовать ликвидационным балансам организаций, правопреемником которых выступает вновь созданная организация.

Текущие балансы составляются в течение всего времени функционирования организации и подразделяются на начальные, промежуточные и заключительные. Начальные и заключительные

балансы составляются на начало и конец отчетного года, промежуточные – ежемесячно итоговыми показателями за 1 квартал, за полугодие и за 9 месяцев. Заключительные балансы наиболее полно и достоверно отражают имущественное и финансовое состояние организации, поскольку перед их составлением организации осуществляют ряд мер по уточнению показателей учетных данных (проводят инвентаризацию имущества и обязательств, создают резервы по некоторым видам имущества и т.д.).

Разделительные балансы составляются в момент разделения организации на несколько более мелких, а *объединительные* – на момент объединения нескольких организаций в одну, более крупную организацию.

Сводные балансы, которые составляются министерствами и ведомствами, содержат агрегированные данные по всем организациям и предприятиям министерства и ведомства.

Консолидированные балансы составляются материнской организацией и содержат обобщенную информацию об имуществе и обязательствах материнской организации и ее дочерних организаций. В сводных и консолидированных балансах обобщение данных по организациям и предприятиям по многим показателям осуществляют с помощью корректировки.

Ликвидационные балансы составляются при ликвидации организации (на начало периода ликвидации, промежуточные ликвидационные балансы, заключительные ликвидационные балансы). В ликвидационных балансах имущество организации отражается не по учетной стоимости, а по цене возможной реализации каждого актива на момент ликвидации.

В справке к балансу отражаются ценности, не принадлежащие предприятию, но временно находящиеся в его пользовании и учитываемые на забалансовых счетах.

По формам собственности существуют балансы организаций:

- государственных;
- муниципальных;
- частных;
- совместных;
- кооперативных;
- общественных.

По характеру деятельности балансы бывают: по основной деятельности, т.е. уставной деятельности организации (для промышленных организаций – это промышленность; для торговых – это торговля); и балансы не по основной деятельности – все прочие виды деятельности организации.

3.3 Влияние хозяйственных операций на баланс

В бухгалтерском балансе отражается состояние имущества организации и источников его формирования на определенный момент времени. Между тем в организациях ежедневно совершаются самые разнообразные хозяйственные операции, и каждая из них вызывает изменения в состоянии хозяйственных ресурсов, следовательно, и в самом балансе.

Возникающие в процессе деятельности организации многочисленные хозяйственные операции не нарушают равенства итогов актива и пассива, в то время как суммы в разрезе отдельных статей и итоги баланса могут меняться. Это объясняется тем, что каждая операция затрагивает две статьи баланса, а именно: размер состава имущества или величину источников его образования. При этом они могут находиться одновременно как в активе, так и в пассиве. В зависимости от характера изменений статей баланса хозяйственные операции можно разделить на четыре типа.

Первый тип характеризуется изменением статей актива при неизменной валюте баланса (плюс актив и минус актив на одинаковую сумму). К таким операциям относятся все факты использования материальных запасов в процессе производства; выпуска готовой продукции; ее отгрузки; погашения дебиторской задолженности; получения денежных средств с расчетного счета в кассу организации для выдачи заработной платы, пособий по временной нетрудоспособности, командировочных и хозяйственных расходов и т.п.

Пример. Для выдачи заработной платы персоналу организации с расчетного счета в кассу поступили наличные деньги в сумме 28 000 тыс. р. При проведении этой операции будут затронуты две статьи актива баланса – «Расчетный счет» и «Касса». По счету «Касса» сумма увеличивается, а по счету «Расчетный счет» уменьшается на равную величину. В результате хозяйственной операции будет сделана запись:

Дт сч. «Касса» – 28 000 тыс. р.

Кт сч. «Расчетный счет» – 28 000 тыс. р.

Второй тип характеризуется изменением статей пассива при неизменной валюте баланса (плюс пассив и минус пассив на равную сумму). Ко второму типу относятся операции по удержанию налога на доходы с физических лиц; зачисление средств прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, в резервный капитал и т.п.

Пример. На основании протокола собрания учредителей часть чистой прибыли, оставшаяся в распоряжении организации в сумме 4000 тыс. р., направляется на увеличение резервного капитала. Согласно этой операции, затрагиваются две статьи пассива в третьем разделе баланса – «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в сторону уменьшения и «Резервный капитал» в сторону увеличения. В результате проводка будет иметь следующий вид:

Дт сч. «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – 4000 тыс. р.

Кт сч. «Резервный капитал» – 4000 тыс. р.

Таким образом, хозяйственные операции первого и второго типов не изменяют валюту баланса, так как изменения происходят либо внутри актива, либо внутри пассива.

Третий тип вызывает изменения в статьях актива и пассива в сторону увеличения при равенстве валюты баланса (плюс актив и плюс пассив на одинаковую сумму). К таким операциям относятся начисление заработной платы и премий, отчислений на социальное страхование и обеспечение; платежей по налогам и сборам; расчеты с поставщиками и подрядчиками; начисление амортизации по основным средствам, нематериальным активам и т.п.

Пример. От поставщиков получены и оприходованы на склад организации материалы на сумму 20 000 тыс. р., в результате увеличились статьи актива баланса «Материалы» и пассива баланса «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; валюта баланса также увеличилась на эту сумму. Бухгалтерская проводка будет иметь вид:

Дт сч. «Материалы» – 20 000 тыс. р.

Кт сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 20 000 тыс. р.

Четвертый тип вызывает изменения в статьях актива и пассива в сторону уменьшения при равенстве валюты баланса (минус актив и минус пассив на равную сумму). К этому типу операций относятся оплата всех видов кредиторской задолженности (работникам организации, государственным органам социального страхования и обеспечения, бюджету, поставщикам, акционерам, арендодателям).

Пример. Выдана из кассы заработная плата персоналу организации в сумме 28 000 тыс. р. В результате этой хозяйственной операции статья актива баланса «Касса» и статья баланса «Расчеты с персоналом по оплате труда» уменьшаются. Валюта баланса также уменьшится на сумму хозяйственной операции. По счетам будут осуществлены следующим записи:

Дт сч. «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 28 000 тыс. р.

Кт сч. «Касса» – 28 000 тыс. р.

Таким образом, хозяйственные операции третьего и четвертого типов изменяют одновременно и имущество организации и источники его формирования (актив и пассив баланса), а также и валюту баланса.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Какие виды бухгалтерских балансов применяются в бухгалтерском учете?
- 2 Дайте понятие статьи баланса.
- 3 Какие разделы представлены в активе баланса?
- 4 Какие разделы представлены в пассиве баланса?
- 5 Какая связь между счетом и статьей баланса?
- 6 Какие типы балансовых изменений происходят под влиянием хозяйственных операций?
- 7 Дайте определение бухгалтерского баланса?
- 8 Какие существуют балансы по формам собственности?
- 9 Сколько типов изменений существует в балансе?
- 10 Охарактеризуйте первый тип балансовых изменений.
- 11 Охарактеризуйте второй тип балансовых изменений.
- 12 Охарактеризуйте третий тип балансовых изменений.
- 13 Охарактеризуйте четвертый тип балансовых изменений.

Тест к лекции 3 «Бухгалтерский баланс»

- 1 В чем состоит назначение бухгалтерского баланса?
 - а) подтвердить наличие активов организации на отчетную дату;
 - б) подтвердить наличие источников формирования активов организации;
 - в) охарактеризовать финансовое положение организации на отчетную дату.
- 2 Сколько разделов включает бухгалтерский баланс?
 - а) четыре;
 - б) пять;
 - в) шесть.
- 3 Кем утверждается форма бухгалтерского баланса?
 - а) приказом Минфина России;
 - б) приказом МНС России;
 - в) постановлением Правительства РФ.
- 4 Какой бухгалтерский баланс составляется по итогам года?
 - а) сводный;
 - б) вступительный;
 - в) заключительный.
- 5 Что отражает вступительный баланс:
 - а) имущество ликвидированной организации;
 - б) активы организации и ее обязательства в начале ее деятельности;
 - в) имущество организации в отчетном периоде.
- 6 Как называется баланс, в котором нет регулирующих статей?
 - а) ликвидационный баланс;
 - б) баланс-нетто;
 - в) баланс-брутто.
- 7 К какому типу относится хозяйственная операция: «Удержан аванс по командировке из заработной платы работника»?
 - а) к первому – активному;
 - б) ко второму – пассивному;
 - в) к четвертому – пассивно-активному.
- 8 К какому типу относится хозяйственная операция: «Выплачена из кассы заработная плата персоналу организации»?
 - а) к первому – активному;
 - б) ко второму – пассивному;
 - в) к четвертому – пассивно-активному.
- 9 К какому типу относится хозяйственная операция: «Из Сбербанка получены деньги на выдачу заработной платы и оприходованы в кассу»?
 - а) к первому;
 - б) ко второму;
 - в) к третьему.
- 10 К какому типу относится хозяйственная операция: «С расчетного счета перечислены денежные средства поставщику за ранее полученные от него материалы»?
 - а) к первому;
 - б) ко второму;
 - в) к четвертому.
- 11 К какому типу относится хозяйственная операция: «Часть нераспределенной прибыли организации направлена на выплату дивидендов акционерам»?
 - а) к первому;
 - б) ко второму;
 - в) к третьему.
- 12 К какому типу относится хозяйственная операция: «Получены от поставщика и оприходованы на склад материально-производственные запасы»?
 - а) к первому;

- б) ко второму;
- в) к третьему.

Ответ на тесты

Во-прос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ответ	г	б	а	в	б	б	в	в	а	в	б	в

Лекция 4

СИСТЕМА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

План лекции

- 4.1 Понятие о счетах бухгалтерского учета как элементе метода бухгалтерского учета
- 4.2 Двойная запись хозяйственных операций на счетах
- 4.3 Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимодействие
- 4.4 Оборотные ведомости
- Вопросы для самоконтроля
- Тест

4.1 Понятие о счетах бухгалтерского учета как элементе метода бухгалтерского учета

В процессе деятельности в организации происходит большое количество хозяйственных операций, которые изменяют остатки средств и их источников в балансе. Составлять новый баланс после каждой операции невозможно, поэтому все хозяйственные операции сначала отражаются на счетах бухгалтерского учета, так как баланс составляется на 1-е число месяца (квартала, года), нельзя с его помощью повседневно следить за изменениями, происходящими в составе имущества, обязательств предприятия, источников их формирования. Для текущего учета и контроля используется система счетов бухгалтерского учета.

Счет бухгалтерского учета – это способ текущей группировки и учета, контроля однородных по экономическому содержанию активов, обязательств, а также хозяйственных операций.

Учет средств и источников на счетах бухгалтерского учета осуществляется непрерывно и последовательно. Каждый счет бухгалтерского учета имеет свой номер и название, показывает, какие средства и процессы отражаются на этом счете. Счет открывается для каждого вида хозяйственных средств, их источников. В каждом отдельном счете регистрируется первоначальное состояние учитываемого объекта и его изменения (операции), и поэтому в любой момент времени можно определить новое состояние объекта.

По своему внешнему виду счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей: левая – *дебет*, правая – *кредит*. В начале таблицы пишутся название и шифр счета.

На счетах бухгалтерского учета информация может отражаться как в количественном, так и в стоимостном выражении.

Счет (наименование объекта учета)

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
------------	-------------

Для открытия счета необходимо записать сумму из баланса (по соответствующей статье), которая называется остатком или *сальдо*. Различают сальдо на начало и сальдо на конец отчетного периода. В течение месяца на счете записываются суммы хозяйственных операций, которые в конце месяца подсчитываются и называются *оборотом*. Выделяют оборот по дебету и оборот по кредиту и выводят сальдо конечное, который используют при составлении баланса на начало следующего периода.

В соответствии с делением бухгалтерского баланса на актив и пассив, то и счета делятся на активные и пассивные.

Активные счета предназначены для учета и движения хозяйственных средств организации. Увеличение средств на активных счетах отражается по дебету, а их расходование – по кредиту.

На активных счетах (например, «Касса», «Материалы», «Основные средства», «Расчетный счет» и т.д.) остатки бывают только по дебету счета.

Схема строения активного счета

Дт	Кт
Сальдо на начало отчетного периода	
Увеличение средств (+)	Уменьшение средств (-)
Сальдо на конец отчетного периода	

Пассивные счета предназначены для учета состояния и движения источников хозяйственных средств. На пассивных счетах увеличение источников хозяйственных средств записывается по кредиту, а уменьшение – по дебету. Сальдо начальное и сальдо конечное у пассивных счетов (например, «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Уставный капитал», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Долгосрочные займы» и т.д.) бывают только по кредиту счета.

Схема строения пассивного счета

Дт	Кт
	Сальдо на начало отчетного периода
Уменьшение (-)	Увеличение (+)
	Сальдо на конец отчетного периода

Активно-пассивные счета имеют признаки как активных, так и пассивных счетов и служат для отражения расчетных операций, где одновременно могут возникать дебиторская и кредиторская задолженности. Записи на активно-пассивных счетах начинают с указания начальных остатков (сальдо) хозяйственных средств по дебету и источников хозяйственных средств по кредиту. Затем на счетах отражают суммы операций, вызывающие изменения начальных остатков (сальдо). Записи по дебету могут иметь разное значение: увеличение средств, уменьшение источника. Разное значение имеет и запись по кредиту счета: увеличение источника, уменьшение средств.

Если по активно-пассивному счету нет начального сальдо, то конечное сальдо определяется сравнением месячных оборотов и отражается на той стороне счета, где оборот больше. Сальдо на таких счетах называется *развернутым*, т.е. дебетовое сальдо отражается в активе баланса, кредитовое в пассиве баланса. Обычным порядком его определить невозможно, для этого необходимы данные аналитического учета. К активно-пассивному счету относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской задолженности. Разное значение имеет и запись по кредиту счета: либо увеличение кредиторской, либо уменьшение дебиторской задолженности. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяют на одном счете, чтобы не открывать разных счетов для организаций, которые в разное время могут быть и дебиторами и кредиторами.

Схема строения активно-пассивного счета

Дт	Кт

Сальдо средств на начало периода	Сальдо источника на начало периода
Увеличение средств (+)	Уменьшение средств (-)
Уменьшение источника (-)	Увеличение источника (+)
Сальдо средств на конец периода	Сальдо источника на конец периода

Между счетами и балансом существует тесная взаимосвязь.

- 1) Активные счета соответствуют активу баланса; пассивные счета – пассиву баланса.
- 2) Отдельные наименования статей баланса соответствуют наименованию счетов.
- 3) Остатки хозяйственных средств и источников их образования показываются на счетах по той же стороне, что и в балансе.
- 4) Суммы остатков по всем активным счетам равны итогу актива баланса, а по всем пассивным счетам – итогу пассива баланса.
- 5) Баланс составляется на основании данных счетов бухгалтерского учета, а счета открываются на основании данных баланса.

4.2 Двойная запись хозяйственных операций на счетах

Изменения средств организации являются результатом хозяйственных операций, которые учитываются на бухгалтерских счетах при помощи двойной записи.

Так как каждая хозяйственная операция, исходя из ее экономического содержания, затрагивает два объекта учета, то она имеет двойственный характер. Например, если организация приобретает материалы, то, с одной стороны, увеличивается остаток материалов, а с другой – уменьшаются средства, за счет которых они приобретены, т.е. обязательно указывается счет источника приобретения (за наличный расчет – счет «Касса», за безналичный расчет – счет «Расчетный счет», образовалась кредиторская задолженность поставщику – счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.).

Двойная запись – способ отражения каждой хозяйственной операции в дебет одного и кредит другого счета в одной и той же сумме.

Двойная запись придает бухгалтерскому учету систематический характер, обеспечивает взаимосвязь между счетами, что позволяет объединить их в единую систему.

Двойная запись имеет большое информационное значение, так как позволяет получить информацию о движении хозяйственных средств и источников их образования, позволяет проверить экономическое содержание хозяйственных операций и правомерность их осуществления, начиная от отдельных операций и заканчивая отражением в балансе.

Двойная запись обеспечивает выявление ошибок в счетных записях. Каждая сумма отражается по дебету и кредиту разных счетов, поэтому оборот по дебету всех счетов должен быть равен обороту по кредиту всех счетов. Нарушение этого равенства свидетельствует о допущении ошибок в записях. Метод двойной записи имеет и контрольное значение, так как одна и та же хозяйственная операция в равной сумме отражается дважды, поэтому расхождений сумм по обороту не должно быть, сразу выявляется ошибка и устанавливается ответственный за нее.

В каждом бухгалтерском счете хозяйственные операции отражаются систематически, в последовательности их свершения, т.е. в хронологическом порядке. Запись на счетах бухгалтерского учета производят на основании документов, поэтому все принятые бухгалтерией документы подвергаются бухгалтерской обработке. Один из ее этапов – запись корреспондирующих счетов по каждой операции, отраженной в документе. Взаимосвязь между дебетом одного и кредитом другого счета, возникшая в результате двойной записи на них хозяйственной операции в бухгалтерском учете, называется *корреспонденцией счетов*, а сами счета – *корреспондирующими*.

Отражение на счетах хозяйственных операций называется бухгалтерской записью (*проводкой*). Бухгалтерские проводки бывают простые и сложные.

Простая бухгалтерская проводка – запись хозяйственной операции по дебету одного и кредиту другого счета.

Сложная бухгалтерская проводка – запись по дебету нескольких счетов и кредиту одного счета или по дебету одного счета и кредиту нескольких счетов. Однако суммы по дебету и кредиту должны быть равны.

Пример.

1 Поступили денежные средства с расчетного счета в кассу на выплату заработной платы работникам организации и на выдачу денежных средств в подотчет 150 000 р.

Составим простую бухгалтерскую проводку.

Дт «Касса» – 150 000 р. Кт «Расчетный счет» – 150 000 р.

2 Из кассы выдана заработная плата работникам организации в сумме – 130 000 р.; выдано в подотчет на командировочные расходы работникам организации – 20 000 р.

Составим сложную проводку.

Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 130 000 р.

Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 20 000 р.

Кт «Касса» – 150 000 р.

4.3 Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимодействие

Бухгалтерские счета по степени детализации учета подразделяются на:

- синтетические;
- аналитические;
- субсчета.

Синтетические счета – это наиболее высокий уровень обобщения в учете. На них учет ведется по видам средств или их источникам только в стоимостном выражении. Эти счета являются счетами I порядка («Основные средства», «Материалы», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.). Учет на этих счетах называется синтетическим.

Синтетический учет дает обобщенное отражение хозяйственной деятельности организации в системе синтетических счетов и в бухгалтерском балансе.

Но для управления организацией синтетических (обобщенных) данных недостаточно. Поэтому в развитие синтетических счетов открываются аналитические счета более детализированные. Учет на них осуществляется как в денежном, так и в натуральном измерении. Эти счета являются счетами III порядка. Между ними – субсчета, которые являются промежуточными счетами. Субсчета являются счетами II порядка, они открываются в пределах соответствующего синтетического счета. Учет на них ведется в стоимостном выражении. Например, к счету 10 «Материалы» открываются субсчета: 10-1 «Сырье и материалы», 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», 10-3 «Топливо», 10-4 «Тара и тарные материалы», 10-5 «Запасные части», 10-6 «Прочие материалы», 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону», 10-8 «Строительные материалы» 1, 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» аналитический учет определяется как учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих информацию об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Аналитический учет в организации относится к самым трудоемким участкам работы в системе бухгалтерского учета. Особенно сложным по объему учетной информации является сортовой учет материальных ресурсов (разнообразная номенклатура материальных ценностей, оформление приходных и расходных документов вручную, большое количество первичных документов и т.п.). Поэтому в крупных организациях одним счетом занимается конкретный бухгалтер, в обязанности которого входит ведение бухгалтерского учета на определенном синтетическом счете («Материалы», «Основные средства», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.). Бухгалтеру самому предоставлено право принимать решения о необходимости открытия конкретных аналитических счетов.

Аналитические и синтетические счета бухгалтерского учета взаимосвязаны, так как на аналитических счетах отражаются те же виды имущества и источники их формирования, что и на синтетических, но более дробными экономическими группировками. Поэтому общие итоговые данные аналитических счетов должны быть равны итоговым данным соответствующего синтетического счета.

4.4 Оборотные ведомости

Одним из способов контроля правильности записей на счетах является составление *оборотной ведомости*.

Оборотные ведомости – это способ обобщения информации, отражаемой на счетах бухгалтерского учета. Она составляется в конце месяца на основании данных счетов: об остатках на начало и конец месяца и оборотах по дебету и кредиту.

В оборотную ведомость записываются все используемые в организации счета в порядке отражения их в рабочем плане счетов. На каждый счет используется одна строка в ведомости. Оборотная ведомость имеет *три пары равенств колонок*:

первая пара – остатки на начало месяца по дебету и кредиту;

вторая пара – обороты за месяц по дебету и кредиту;

третья пара – остатки на конец месяца по дебету и кредиту.

Обязательно должно соблюдаться равенство этих колонок. Оно следует из:

1) строения баланса;

2) применения метода двойной записи;

3) и третье равенство вытекает из двух первых – строения баланса и применения метода двойной записи.

Равенство колонок имеет большое контрольное значение, так как отсутствие равенства свидетельствует о наличии ошибок, которые необходимо исправить.

Итоговая сумма оборотов должна совпадать с итогом журнала регистрации хозяйственных операций. Если этого соблюдения нет, значит, какая-либо операция пропущена либо разнесена дважды. Следует найти и исправить ошибку.

Существует два вида оборотных ведомостей: по синтетическим счетам и по аналитическим счетам.

В оборотную ведомость по синтетическим счетам включены сведения об остатках на счетах на конец отчетного периода. Это позволяет применять оборотную ведомость по синтетическим счетам для составления нового баланса организации, так как основная часть статей баланса соответствует наименованиям синтетических счетов.

Оборотные ведомости заполняются и для контроля записей по аналитическим счетам, ее итоги сверяют с итогом соответствующего синтетического счета.

БАЛАНС

Актив	С	Пассив	С
	У м м а		У м м а
01 «Основные средства»	20 00	80 «Уставный капитал»	60 00
10 «Материалы»	13 00	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	16 00
50 «Касса»	60	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	15 00
51 «Расчетный счет»	0 52 00		
Баланс	91 00	Баланс	91 00

Журнал хозяйственных операций

Дата	Наименование хозяйст-	Сум-	Дебет	Кре-
------	-----------------------	------	-------	------

	венной операции	ма		дит
01.12.0 3	Основные средства	2000	01	60
02.12.0 3	Материалы	1000	10	60
03.12.0 3	Касса	600	71	50
04.12.0 3	Расчетный счет	5200	50	51
06.12.0 3	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	1600	60	51
08.12.0 3	Краткосрочные кредиты банка	7500	51	66
	Итого	17 900		

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Счет	Наименование счета	Сальдо начальное		Оборот за месяц		Сальдо конечное	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	«Основные средства»	2000		2000		4000	
10	«Материалы»	1300		1000		2300	
50	«Касса»	600		5200	600	5200	
51	«Расчетный счет»	5200		7500	6800	5900	
60	«Расчеты с поставщиками и подрядчи- ками»		1600	1600	3000		3000
66	«Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»		1500		7500		9000
71	«Расчеты с подотчетными лицами»			600		600	
80	«Уставный капитал»		6000	–	–		6000
	Итого	9100	9100	17 900	17 900	18 000	18 000

Оборотная ведомость по синтетическим счетам также может иметь шахматную форму в зависимости от принятой организацией формы бухгалтерского учета.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляют по различным формам. Если аналитический учет ведется только в денежном выражении, то оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по форме оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам
к счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

№	Наименование аналитического счета	Сальдо на 01.01.2004		Обороты за месяц		Сальдо на 01.02.2004	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Завод ЖБИ-1		4000	4000	2000		2000
2	ТХК № 2		2000	2000	1000		1000
	Итого		6000	6000	3000		3000

Равенства итогов колонок оборотной ведомости по аналитическим счетам не должно быть, но итоги должны быть равны итогам синтетического счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Если аналитический учет ведется не только в денежном, но и в натуральном выражении, то в форме оборотной ведомости по аналитическим счетам предусматриваются колонки не только для стоимостных, но и для натуральных измерителей с указанием единицы измерения.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Каково назначение счетов бухгалтерского учета?
- 2 Каков порядок записи в активных счетах?
- 3 Каков порядок записи в пассивных счетах?
- 4 Что такое субсчета?
- 5 Для каких целей составляется оборотная ведомость?
- 6 Какие три пары равенства должны быть в оборотной ведомости по синтетическим счетам?
- 7 Какая связь между оборотной ведомостью по синтетическим счетам и балансом?
- 8 Какая связь между оборотной ведомостью по аналитическим счетам и соответствующим синтетическим счетом?

Тест к лекции 4 «Система счетов бухгалтерского учета
и двойная запись»

1 Группировка и учет однородных по экономическому содержанию активов, обязательств, а также хозяйственных операций реализуется через:

- а) унификацию первичных учетных документов;
- б) периодически составляемые оборотные ведомости по аналитическим и синтетическим счетам;
- в) систему счетов и двойной записи.

2 Что такое счет в бухгалтерском учете?

а) способ текущей группировки и учета, контроля однородных по экономическому содержанию активов, обязательств, а также хозяйственных операций;

б) один из определяющих способов организации оперативного учета за наличием и движением хозяйственных средств;

в) технический прием регистрации хозяйственных операций в текущем учете.

3 Двойная запись – это способ:

а) полноты и своевременности отражения хозяйственных операций;

б) удобства регистрации экономических событий;

в) отражения каждой хозяйственной операции в дебет одного и кредит другого счета в одной и той же сумме.

- 4 Дайте определение бухгалтерской проводки:
- отражение на счетах хозяйственных операций;
 - запись хозяйственной операции в учете на основании оправдательного документа;
 - технический прием отражения на счетах хозяйственной операции.
- 5 Чем являются субсчета в бухгалтерском учете?
- промежуточным звеном между синтетическими и аналитическими счетами;
 - разновидностью аналитического счета;
 - способом обобщения текущей информации на синтетических счетах.
- 6 Простой называется бухгалтерская проводка, в которой производится запись хозяйственной операции:
- по дебету одного и кредиту другого счета;
 - два счета по дебету и два по кредиту;
 - один счет по дебету и два по кредиту.
- 7 Сложной называется бухгалтерская проводка, в которой производится запись хозяйственной операции:
- по дебету нескольких счетов и кредиту одного счета;
 - по дебету одного счета и кредиту нескольких счетов;
 - по дебету одного и кредиту другого счета.
- 8 Оборотная ведомость является способом обобщения:
- бухгалтерской документации;
 - показателей счетов;
 - бухгалтерских проводок.
- 9 Синтетический учет ведется:
- на аналитических счетах;
 - на аналитических счетах и синтетических счетах одновременно;
 - синтетических счетах.
- 10 Аналитические счета служат для:
- подробной характеристики объектов бухгалтерского учета;
 - обобщенной характеристики объектов бухгалтерского учета;
 - расчетов с покупателями.
- 11 Активно-пассивным является счет:
- «Расчетный счет»;
 - «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
 - «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
- 12 Счета, предназначенные для учета источников хозяйственных средств, называются:
- активными;
 - активно-пассивными;
 - пассивными.

Ответы на тест

Во-прос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ответ	в	а	в	б	а	а	а, б	б	в	а	в	в

Лекция 5

КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План лекции

- 5.1 План счетов бухгалтерского учета
- 5.2 Классификация счетов бухгалтерского учета по структуре
- Вопросы для самоконтроля
- Тест

5.1 План счетов бухгалтерского учета

Правильная организация бухгалтерского учета предполагает определенную систему счетов, обеспечивающую контроль за состоянием хозяйственных средств, источниками их образования и всеми процессами хозяйственной деятельности. С этой целью разрабатывают план счетов. План счетов – это схема регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете.

В основе плана счетов используется классификация счетов по их экономическому содержанию:

- счета для учета имущества;
- счета для учета источников образования имущества;
- счета для учета хозяйственных процессов и их результатов.

Счета для учета имущества в свою очередь подразделяются на три подгруппы: счета для учета нематериальных активов; счета для учета основных средств; счета для учета оборотных средств. К ним относятся: 04 «Нематериальные активы», 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 50 «Касса» и др.

Счета для учета источников образования имущества подразделяются на две подгруппы: счета для учета источников собственных средств; счета для учета заемных (привлеченных) средств. К ним относятся: 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и др.

Счета для учета хозяйственных процессов и их результатов делятся на три подгруппы: счета для учета процесса заготовления; счета для учета процесса производства; счета для учета процесса продаж и их результатов. К этим счетам относятся: 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» и др.

Приказом Минфина РФ действующий План счетов введен с 1 января 2001 года. Инструкция по его применению устанавливает единые подходы к применению и отражению однородных фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет в организациях любой формы собственности и подчиненности, любой отрасли народного хозяйства должен быть организован по этому Плану счетов (кроме банковских и бюджетных и страховых организаций).

План счетов по своему содержанию включает в себя балансовые и забалансовые счета.

Балансовые счета сгруппированы в восемь разделов.

Раздел I. Внеоборотные активы.

Раздел II. Производственные запасы.

Раздел III. Затраты на производство.

Раздел IV. Готовая продукция и товары.

Раздел V. Денежные средства.

Раздел VI. Расчеты.

Раздел VII. Капитал.

Раздел VIII. Финансовые результаты.

Забалансовые счета.

Забалансовые счета предназначены для отражения средств, не принадлежащих организации, но находящихся у нее во временном пользовании. Эти средства в балансе не отражаются. Бухгалтерский учет на забалансовых счетах ведется по простой системе.

К забалансовым счетам относятся:

001 «Арендованные основные средства»;

002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;

003 «Материалы, принятые в переработку»;

004 «Товары, принятые на комиссию»;

- 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;
- 006 «Бланки строгой отчетности»;
- 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»;
- 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»;
- 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»;
- 010 «Износ основных средств»;
- 011 «Основные средства сданные в аренду».

Для учета специфических операций предприятия могут по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации и Министерством экономики Российской Федерации при необходимости вводить в План счетов дополнительные коды счетов.

В Плате счетов каждому балансовому и забалансовому счету присвоен определенный номер, который называется кодом (шифром счета). Шифры синтетических счетов (I порядка) и субсчетов (II порядка) двузначные, а забалансовых – трехзначные. Например, счет «Основное производство» имеет шифр 20, «Расчеты с подотчетными лицами» – 71 и т.д.

Использование шифров счетов вместо их названия упрощает работу бухгалтеров, сокращает ее объем и удобно для автоматизации учета.

Пример. В основное производство организации для изготовления продукции переданы материалы на сумму 10 000 р.

Без использования шифров бухгалтерская проводка будет составлена:

Дт счета «Основное производство» – 10 000 р.;

Кт «Материалы» – 10 000 р.

С использованием шифров бухгалтерская проводка будет составлена:

Дт 20 – 10 000 р.;

Кт 10 – 20 000 р.

Для правильного применения Плана счетов бухгалтерского учета разработана инструкция. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов. Описание счетов бухгалтерского учета по разделам приводится в последовательности, предусмотренной Планом счетов бухгалтерского учета.

При организации бухгалтерского учета нет необходимости использовать весь перечень синтетических счетов, приведенных в Плате счетов. Каждая организация разрабатывает свой рабочий план счетов и выбирает те синтетические счета, которые ей необходимы для постановки бухгалтерского учета в соответствии с предъявляемыми к нему требованиями своевременности, точности, достоверности и полноты.

5.2 Классификация счетов бухгалтерского учета по структуре

В бухгалтерском учете применяется большое количество разнообразных счетов, которые используются для получения необходимой информации. Для правильного применения счетов необходима их классификация.

Классификация счетов бухгалтерского учета – это группировка их по экономически однородным объектам учета, целям и способам отражения этих объектов на счетах.

При классификации счетов по структуре их можно разделить на несколько разделов.

Номер раздела	Наименование раздела	Группа	Подгруппа
1	Основные	Инвентарные Фондовые Счета для учета	Активные Пассивные Активные, пас-

		расчетов	сивные Активно- пассивные
2	Регулирующие	Дополнительные Контрарные Контрарно- дополнительные	Активные, пассивные Пассивные, активные Активно- пассивные
3	Операционные	Собирательно- распределительные Калькуляционные Сопоставляющие	Активные Активные Активно- пассивные
4	Бюджетно- распределительные		Активные, пассивные
5	Финансово- результатные		Активно- пассивные
6	Забалансовые		Активные, пассивные

На первом этапе группировки бухгалтерские счета делятся в зависимости от их назначения на четыре группы: основные, регулирующие, операционные и финансово-результатные счета.

На основных счетах накапливается информация, характеризующая движение имущества и капитала предприятия и состояние расчетов с его дебиторами и кредиторами. Эти счета являются базовыми для формирования статей бухгалтерского баланса.

Регулирующие счета уточняют стоимостную характеристику объектов бухгалтерского учета, отражаемых на основных счетах, они не имеют самостоятельного значения, а являются только их дополнением. С их помощью текущая учетная оценка активов, отражаемых на основных счетах, регулируется до суммы их балансовой стоимости (оценки).

Операционные счета предназначены для отражения на них расходов, связанных с осуществлением хозяйственных операций, процессов заготовления, производства и реализации продукции, товаров, работ и услуг.

Финансово-результатные счета предназначены для определения результатов сопоставления доходов и связанных с их получением расходов предприятия и выявления его прибыли или убытка.

На всех перечисленных счетах путем двойной записи отражаются: имущество, принадлежащее данному предприятию, источники его формирования и вся его хозяйственная деятельность как юридического лица.

На втором этапе группировки счета делятся на основе признаков общности построения, т.е. структуры показателей информации на счетах, характеризующих экономически однородные объекты бухгалтерского учета. Основные счета на этой стадии группировки делятся на инвентарные (01, 03, 04, 07, 10, 11, 21, 41, 43, 46, 50, 51, 52, 55, 57, 58, 81), фондовые (80, 82, 83, 86) и счета расчетов (19, 45, 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76, 79).

Инвентарными называются счета, на которых учитываются материальные ценности и денежные средства предприятия, включая ценные бумаги. На аналитическом уровне эти объекты учета могут быть пересчитаны в натуральном выражении. Отсюда происходит их название «инвентарные». Стоимостное выражение этих объектов учета (кроме денежных средств) определяется через натуральные показатели и текущую учетную оценку (цену).

Присутствующие среди инвентарных объектов нематериальные активы, как неосязаемые предметы,

не полностью отвечают признакам инвентарных объектов. Если данные объекты бухгалтерского учета используются в хозяйстве менее 12-ти месяцев, то затраты на их приобретение отражаются на счете 97 «Расходы будущих периодов», состоящем в группе бюджетно-распределительных счетов. На дебете инвентарных счетов отражается поступление объектов учета, а на кредите – их отпуск. Остатки на этих счетах, отражающие наличие объектов учета на соответствующую дату, всегда должны иметь дебетовый характер. Получающийся в результате пересортицы кредитовый остаток на отдельных аналитических счетах отражается в учетных регистрах как дебетовое «красное сальдо». Инвентарные счета всегда являются активными.

Фондовыми называются счета, на которых учитываются источники формирования собственных средств предприятия – уставный (80), резервный (82) и добавочный капитал (83), прибыль и убытки (99), резервы предстоящих расходов (96).

По кредиту фондовых счетов отражается формирование (увеличение) капитала за счет соответствующих источников, а по дебету – использование (уменьшение) капитала на установленные законодательством Российской Федерации цели.

При этом движение уставного капитала не может быть отражено в учете без предварительной регистрации или перерегистрации учредительных документов юридического лица.

Остатки на фондовых счетах, отражающие величину капитала на соответствующую дату, всегда должны иметь кредитовый характер. Фондовые счета являются пассивными.

Счета расчетов предназначены для обобщения информации о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами предприятия. Для правильного отражения в отчетности финансового состояния предприятия не допускается зачет между статьями его активов и пассивов, и информация о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности должна формироваться в бухгалтерском учете в развернутом виде с обособлением задолженности дебиторов и кредиторов.

Счета для отражения расчетов с дебиторами по своему строению противоположны счетам, на которых учитываются расчеты с кредиторами.

На счетах: 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 45 «Товары отгруженные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – образование или увеличение задолженности отражается по дебету счетов расчетов с дебиторами.

На дебете счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» отражаются суммы, подлежащие зачету при расчетах с бюджетом по НДС, и этот счет корреспондирует со счетом расчетов 68 «Расчеты по налогам и сборам». С кредита активного счета 19 в корреспонденции с пассивным счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается погашение задолженности перед бюджетом.

На дебете счета 45 «Товары отгруженные» отражаются продукция и товары, отгруженные покупателю или переданные для продажи комиссионеру и по правилам учета не включаемые в объем продаж.

Образование или увеличение задолженности перед кредиторами отражается по кредиту следующих счетов расчетов с кредиторами: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Погашение или зачет (уменьшение) дебиторской задолженности отражается по кредиту счетов расчетов с дебиторами, а кредиторской задолженности – по дебету счетов расчетов с кредиторами.

Если остаток дебиторской задолженности отражается, как правило, по дебету соответствующего счета расчетов с дебиторами, то остаток кредиторской задолженности, наоборот, – по кредиту соответствующего счета расчетов с кредиторами. Поэтому счета расчетов с дебиторами являются активными, а с кредиторами – пассивными.

Такие синтетические счета расчетов, как 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 79 «Внутрихозяйственные расчеты», являются активно-пассивными. К счету 75 «Расчеты с учредителями» в соответствии с Планом счетов открываются два субсчета:

- активный субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» для расчетов с дебиторами-учредителями по взносам вкладов в уставный капитал;
- пассивный субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» для расчетов с кредиторами-учредителями по выплате им начисленного учредительского дохода (дивидендов).

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в соответствии с Планом счетов открываются не менее четырех субсчетов:

- активно-пассивный субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» для расчетов страхователя по имущественному и личному страхованию;
- активный субсчет 2 «Расчеты по претензиям» для расчетов с дебиторами по предъявленным к ним претензиям;
- активный субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» для расчетов с дебиторами по причитающимся с них платежам по дивидендам и другим доходам;
- пассивный субсчет 4 «Расчеты по депонированным суммам» для расчетов с кредиторами по депонированным суммам.

В целях обособления расчетов с прочими группами дебиторов и кредиторов к счету 76 открываются дополнительные активно-пассивные субсчета.

К счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в соответствии с Планом счетов открываются три активно-пассивных субсчета для расчетов с дебиторами и кредиторами, с которыми установлены внутрихозяйственные связи: 1 «Расчеты по выделенному имуществу», 2 «Расчеты по текущим операциям», 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Активные и пассивные субсчета к синтетическим активно-пассивным счетам расчетов 75 «Расчеты с учредителями» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» имеют такое же построение, как все активные и пассивные синтетические счета расчетов, схемы которых представлены выше. Развернутое сальдо по активно-пассивным счетам расчетов 75 «Расчеты с учредителями» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» обеспечивается наличием указанных субсчетов, на которых обобщаются однородные по своей структуре итоговые показатели.

Развернутое сальдо по активно-пассивному субсчету 76-1 и другим обособленным группам прочих дебиторов и кредиторов, а также по активно-пассивным субсчетам 79-1, 79-2, 79-3 обеспечивается предварительной группировкой аналитических счетов по указанным субсчетам по дебетовой или кредитовой однородности их остатков.

Регулирующие счета делятся по методу регулирования оценки объектов, отражаемых на основных счетах. Если регулирование текущей учетной оценки объектов учета до суммы их балансовой стоимости осуществляется путем прибавления суммы регулятива регулирующего счета к учетной цене объекта основного счета, то такие регулирующие счета называются дополнительными.

Дополнительные регулирующие счета делятся на активные и пассивные в зависимости от содержания регулируемого основного счета. У активного основного счета дополнительный счет будет активным с остатком по дебету. У пассивного основного счета дополнительный счет будет пассивным с остатком по кредиту. В Плане счетов дополнительные счета отсутствуют.

Если регулирование текущей учетной оценки объектов учета основных счетов до суммы их балансовой стоимости осуществляется путем вычитания суммы регулятива регулирующего счета из учетной цены объекта основного счета, то такие регулирующие счета называются контрарными.

Контрарные счета по отношению к активным основным счетам называются контрактивными с остатком регулятива по кредиту. Они относятся к числу пассивных счетов, поскольку активу противопоставит пассив.

Счета оценочных резервов выступают в роли регулирующих контрактивных счетов. К ним относятся счета: 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам».

В конце отчетного периода (года) на сумму снижения стоимости активов (сомнительного долга) оценочные резервы (регулятивы) создаются записью по кредиту счетов 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», а в начале следующего отчетного года на этих счетах делается обратная, восстановительная запись.

Большинство регулирующих счетов являются контрактивными, т.е. пассивными счетами. Они являются парными к следующим активным счетам:

- 02 «Амортизация основных средств» к счету 01 «Основные средства»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов» к счету 04 «Нематериальные активы»;
- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» к счету 10 «Материалы» и другим счетам;
- 42 «Торговая наценка» к счету 41 «Товары»;
- 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» к счету 58 «Финансовые вложения»;

63 «Резервы по сомнительным долгам» к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Контрарные счета к пассивным основным счетам называются контрпассивными с остатком регулятива по дебету, т.е. они относятся к числу активных счетов.

Регулирующие счета могут быть и контрарно-дополнительными, например, счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Регулятив этого счета в зависимости от своего содержания то прибавляется (как у дополнительного активного счета) к текущей оценке объекта основного счета 10 (перерасход по сравнению с плановой текущей оценкой материалов), то, как у контрактивного счета, вычитается из нее (экономия по сравнению с плановой текущей оценкой материалов). Отклонения в виде перерасхода или экономии с кредита этого счета в соответствующей доле списываются по мере отпуска материалов со склада.

Контрарно-дополнительный счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» применяется при использовании в учете нормативной себестоимости в качестве текущей оценки готовой продукции.

Операционные счета делятся в зависимости от их построения на три группы: собирательно-распределительные (25, 26, 94), бюджетно-распределительные (96, 97, 98) и калькуляционные (08, 15, 20, 23, 28, 29, 44).

Отличительной особенностью собирательно-распределительных счетов является отсутствие на них остатка. На этих счетах собирают затраты в разрезе сметных статей по дебету. Списание собранных на дебете за отчетный период расходов осуществляется с кредита этих счетов в целях их косвенного распределения по калькуляционным объектам.

Принцип соответствия доходов и расходов обеспечивается наличием бюджетно-распределительных счетов. К ним относятся: счет 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов».

На счетах 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов» по дебету отражаются фактические расходы, связанные с производственно-хозяйственной деятельностью предприятия, а с их кредита эти расходы равномерно по установленным нормам списываются на соответствующие объекты калькулирования.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» позволяет равномерно относить доходы на финансовые результаты соответствующего отчетного периода. По кредиту этого счета сначала отражаются доходы будущих отчетных периодов, а в соответствующем отчетном периоде, учитывая произведенные расходы, с дебета этого счета доходы списываются на финансовые результаты отчетного периода. Остаток еще несписанных доходов будущих периодов отражается на кредите счета 98 «Доходы будущих периодов», поэтому он относится к пассивным счетам.

На калькуляционных счетах формируется информация для калькуляционных расчетов фактической себестоимости заготовленных производственных запасов, произведенной продукции и т.д.

На дебете калькуляционных счетов собираются затраты, связанные с формированием: инвентарной стоимости основных средств (счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»), себестоимости заготовления материалов (счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»), себестоимости произведенной продукции (счет 20 «Основное производство») и т.д.

Полученные и оприходованные материальные ценности списываются по исчисленной себестоимости по кредиту калькуляционных счетов. Наличие дебетовых остатков по ним свидетельствует о том, что у них есть и признаки инвентарных счетов. Это активные счета.

У таких счетов, как 28 «Брак в производстве» и 44 «Расходы на продажу», есть все признаки собирательно-распределительного характера, а счет 28 вообще не имеет остатка, следовательно, не связан с балансом.

Финансово-результативные счета (90, 91, 99).

Счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» – эти три бухгалтерских счета составляют единый блок взаимосвязанных счетов, информация которых используется для формирования показателей отчета о прибылях и убытках.

Счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» относятся к сопоставляющим. По их кредиту отражаются доходы, а по дебету – расходы. При превышении доходов над расходами разница списывается в виде прибыли на кредит счета 99 «Прибыли и убытки», а при превышении расходов – в виде убытка на дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Остаток на обоих счетах отсутствует.

Счет 99 «Прибыли и убытки» – итоговый, служит для подведения финансовых результатов дея-

тельности предприятия. Он является активно-пассивным в зависимости от содержания полученного финансового результата. Если прибыль – он пассивный, убыток же делает его активным по сути, но в балансе любой финансовый результат должен быть отражен в пассиве в виде нераспределенной прибыли или непокрытого убытка, отражаемого со знаком «минус».

Вопросы для самоконтроля

- 1 Какие счета относятся к основным?
- 2 Назовите регулирующие счета.
- 3 Охарактеризуйте распределительные счета.
- 4 Что отражается на калькуляционных счетах?
- 5 Охарактеризуйте сопоставляющие счета.
- 6 Для чего предназначены забалансовые счета?
- 7 Для чего предназначен План счетов бухгалтерского учета?
- 8 Сколько разделов в Плане счетов бухгалтерского учета?
- 9 Назовите основные реквизиты Плана счетов бухгалтерского учета?
- 10 С какой целью разработана Инструкция к Плану счетов бухгалтерского учета?

Тест к лекции 5 «Классификация счетов бухгалтерского учета»

- 1 Классификация счетов – это:
 - а) группировка счетов по экономически однородным объектам учета, целям и способам отражения этих объектов на счетах;
 - б) обеспечение единства принципов отражения хозяйственных процессов;
 - в) определение перечня счетов и их однородных групп, необходимых для отражения хозяйственных процессов.
- 2 На первом этапе счета подразделяются на:
 - а) основные, регулирующие, операционные и финансово-результатные счета;
 - б) счета учета средств, для учета хозяйственных процессов и их результатов;
 - в) счета средств, источников образования средств.
- 3 Классификация счетов по структуре предназначена для:
 - а) соизмерения дебетовых и кредитовых оборотов по счету;
 - б) понимания значения оборотов и остатков по счетам;
 - в) построения системы контроля.
- 4 На втором этапе группировки счета делятся на:
 - а) основные, операционные, бюджетно-распределительные, финансово-результатные;
 - б) инвентарные, фондовые и счета расчетов;
 - в) основные, бюджетно-распределительные, финансово-результатные, забалансовые.
- 5 Регулирующие счета используются для:
 - а) учета источников образования средств;
 - б) уточнения стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета, отражаемых на основных счетах;
 - в) уточнения оценки объектов, отраженных на калькуляционных счетах.
- 6 Бюджетно-распределительные счета используются для:
 - а) учета процесса заготовления;
 - б) уточнения оценки объектов, отражаемых на основных счетах;
 - в) распределения расходов по объектам калькулирования.
- 7 Отличительной особенностью собирательно-распределительных счетов является:
 - а) наличие двух остатков сразу;
 - б) отсутствие на них остатка;
 - в) отражение одновременно двух объектов учета.
- 8 Особенность строения сопоставляющих счетов заключается в:
 - а) наличии двух остатков сразу;

- б) отражении одновременно двух или более объектов учета;
- в) отражении одного объекта учета в двух разных оценках.

9 Особенность отражения операций на забалансовых счетах состоит в:

- а) необходимости составления особых документов;
- б) использовании простой записи;
- в) использовании двойной записи.

10 Забалансовые счета используются для:

- а) учета средств, не принадлежащих данному хозяйствующему субъекту;
- б) учета средств, взятых в аренду;

в) отражения событий и операций, которые в данный момент не влияют на баланс хозяйствующего субъекта, а также для учета средств, принятых на ответственное хранение, переработку, комиссию, в аренду.

11 План счетов бухгалтерского учета – это:

- а) схема регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности;
- б) перечень аналитических счетов, используемых в учете;
- в) совокупность синтетических и аналитических счетов.

Ответы на тест

Тест	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
От- вет	а	а	б	б	б	в	б	в	б	в	а

Лекция 6

ДОКУМЕНТАЦИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

План лекции

- 6.1 Первичные учетные документы
- 6.2 Организация документооборота
- 6.3 Номенклатура дел
- 6.4 Хранение документов
- 6.5 Исправление ошибок в первичных документах
- Вопросы для самоконтроля
- Тест

6.1 Первичные учетные документы

Первичные документы составляют основу всего бухгалтерского учета. Финансово-хозяйственная деятельность организации сопровождается выполнением многочисленных операций. С этой целью применяется элемент метода бухгалтерского учета – документация. Документация – основной способ бухгалтерского наблюдения за хозяйственной деятельностью организации, ее первичного контроля. Документ – это письменное свидетельство совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета. Документация служит основанием для последующих бухгалтерских записей и обеспечивает точность, достоверность и бесспорность учетных показателей, а также возможность их контроля.

Документы должны иметь юридическую силу, т.е. содержать ряд обязательных реквизитов (показателей):

- наименование документа;
- дата;

- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание операции;
- количественные и стоимостные измерители;
- фамилия и должность лиц, ответственных за ее свершение и правильность оформления;
- личные подписи этих лиц и их расшифровки;
- печати организации, штампы.

Документы должны составляться такими средствами, которые обеспечивают сохранение записей длительное время (чернилами, шариковой ручкой, на пишущей машинке, принтере). Все первичные документы, учетные регистры, отчетность должны составляться на русском языке. В организации с иностранным капиталом (по требованию иностранного партнера) – также и на иностранном языке, но обязательно с подстрочным переводом. Первичные документы должны быть составлены либо в момент совершения операции (кассовые, банковские), либо сразу же после ее окончания. Те, кто составил и подписал документ, несут ответственность за своевременное и качественное его создание, за достоверность данных и передачу его в установленные сроки для записи в учетные регистры.

В составе документов различают:

- первичные (накладные, счета-фактуры, приходные и расходные кассовые ордера, заборные листы и т.д.);
- учетные регистры (отчеты кассиров, журналы-ордера, главная книга, товарные отчеты и т.д.);
- отчетность (баланс и приложения к нему).

Все записи в бухгалтерском учете ведутся на основе первичных документов, затем сведения из них переносятся в учетные регистры, там они систематизируются, то есть записываются на бухгалтерских счетах. В конце отчетного периода по данным учетных регистров заполняется отчетность предприятия.

Первичная документация дает начало движению учетной информации, обеспечивает бухгалтерский учет сведениями, необходимыми для сплошного и непрерывного отражения хозяйственной деятельности предприятия.

По назначению все первичные документы делятся на: организационно-распорядительные, оправдательные, документы бухгалтерского оформления, комбинированные.

– организационно-распорядительные (приказы, распоряжения, указания, доверенности) разрешают проведение операций, и информация, содержащаяся в них, не отражается в учетных регистрах;

– оправдательные (накладные, требования, приходные ордера и т.д.) отражают факт совершения операции, информация, содержащаяся в них, записывается в учетные регистры. Существует целый ряд документов, которые сочетают в себе разрешительный и оправдательный характер (расходные кассовые ордера, платежные ведомости на выплату заработной платы), данные, содержащиеся в них, заносятся в учетные регистры;

– документы бухгалтерского оформления составляют в бухгалтерии на основании распорядительных или оправдательных документов для обобщения бухгалтерских записей, такими документами являются бухгалтерские справки, расчеты накладных расходов, разработочные таблицы.

– комбинированные документы одновременно выполняют функции распорядительных и оправдательных и бухгалтерского оформления. Например, накладная на отпуск материальных ценностей содержит распоряжение отпустить материалы со склада в цех, а также оформление фактической их выдачи и др.

По способу отражения операций документы подразделяются на разовые и накопительные.

Разовые документы применяются лишь однажды для отражения отдельной операции или нескольких одновременно совершаемых операций. После оформления разовый документ поступает в бухгалтерию и служит основой для отражения в бухгалтерском учете. Например, приходные и расходные кассовые ордера, расчетно-платежные ведомости и т.д.

Накопительные документы составляются в течение определенного периода (неделя, декада, месяц) для отражения однородных повторяющихся операций, которые записываются в них по мере совершения. В конце периода подсчитываются итоги по показателям, используемым для учетных записей. К накопительным документам относятся лимитно-заборные карты, двухнедельные или месячные наряды и т.д.

По месту составления документы бывают внутренними и внешними.

Внутренние документы составляются на предприятии для отражения внутренних операций. Например, кассовые приходные и расходные ордера, накладные, акты, расчетно-платежные ведомости и т.д.

Внешние документы заполняются вне пределов данного предприятия, поступают в оформленном виде. Например, счета-фактуры, выписки банка, товарно-транспортные накладные и др.

По порядку составления документы бывают первичными и сводными.

Первичные документы составляются на каждую отдельную операцию в момент ее совершения. Например, приходный кассовый ордер, платежные поручения, акты на списание основных средств и т.д.

Сводные документы оформляются на основе ранее составленных первичных документов. Их применение облегчает контроль однородных операций. Они могут быть исполнительными, бухгалтерского оформления и комбинированными. Например, авансовые и кассовые отчеты, группировочные и накопительные ведомости. В частности, авансовый отчет, являясь комбинированным, выполняет функции документа оправдательного и бухгалтерского оформления. В нем дается полная характеристика расчетов с подотчетными лицами: остаток или перерасход предыдущего аванса, размер данного аванса, израсходованная сумма, остаток и дата его внесения в кассу или перерасход и дата его возмещения предприятием. Кроме того, в авансовом отчете предусмотрено описание производственных расходов по счетам после проверки и утверждения отчета. На оборотной стороне отчета дается перечень отдельных расходов и их оправдательных документов.

По порядку заполнения документы можно классифицировать на составленные вручную и при помощи вычислительной техники.

Документы, составленные *ручным путем*, заполняются вручную либо на пишущей машинке.

Документы, выполняемые с помощью *вычислительной техники*, автоматически регистрируют информацию о производственных операциях в момент их совершения.

Приемка, проверка и бухгалтерская обработка документов. Поступившие в бухгалтерию документы подвергаются обработке для подготовки их к записям в регистры бухгалтерского учета. Основным этапом бухгалтерской обработки документов в организации является проверка поступивших документов по существу, по форме, арифметически.

При проверке документов по существу необходимо установить законность, правильность и целесообразность совершенной хозяйственной операции. Согласно действующему порядку ведения бухгалтерского учета первичные документы по хозяйственным операциям, противоречащим законодательству и установленному порядку приема, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, к исполнению не должны приниматься. В случае поступления в бухгалтерию таких первичных документов главный бухгалтер должен поставить в известность руководителя организации о незаконности конкретной хозяйственной операции.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером при осуществлении отдельных хозяйственных операций, первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, на которого в связи с этим возлагается вся полнота ответственности за последствия таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность. Документы, поступившие как основание для начисления заработной платы или прилагаемые к приходным и расходным кассовым ордерам, подлежат обязательному гашению штампом или подписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года). Проверка документов по существу является продолжением предварительного контроля, который предшествует совершению операции. Предварительный контроль осуществляет бухгалтерия при составлении документов. Он важен и потому, что большинство документов составляют материально ответственные лица, а не работники бухгалтерии.

Проверка по форме позволяет убедиться, что для оформления конкретной хозяйственной операции был использован бланк соответствующей формы, все цифры четко проставлены, содержание операции и все реквизиты отражены.

После этого бухгалтер проводит арифметическую проверку, которая сводится к проверке правильности арифметических вычислений и подсчетов, таксировки документов. Таксировка выполняется путем умножения количества на цену. Арифметическая проверка позволяет контролировать арифметические подсчеты итогов, правильность отражения количественных и стоимостных показателей.

После проверки бухгалтер обрабатывает документы. Контировка документов заключается в определении счетов, на которые следует записать по дебету и кредиту оформленные в документах хозяйственные операции.

Основными направлениями совершенствования документации являются унификация и стандартизация.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации.

Унификация форм первичной учетной документации имеет большое значение для совершенствования учета, так как устанавливает и закрепляет единые требования к документированию хозяйственной деятельности организаций, систематизирует учет, исключает из оборота устаревшие и произвольные формы, способствует рациональной организации учета.

Унифицированные документы – это типовые документы, утвержденные в установленном порядке и предназначенные для оформления однородных операций в организациях с различной формой собственности и различными отраслевыми особенностями.

Правительство РФ Постановлением от 8.07.97 г. № 835 «О первичных учетных документах» возложило на Госкомстат России функции по разработке, утверждению и распространению альбомов унифицированных форм первичной учетной документации и их электронных версий, а также обязало Госкомстат и Минфин России определить порядок поэтапного введения в организациях независимо от форм собственности, осуществляющих хозяйственную деятельность на территории РФ, унифицированных форм первичной учетной документации. Указанный порядок был утвержден Постановлением Госкомстата и Минфина России от 29.05.98 г. и 18.06.98 г. № 57а/ 27-н.

В соответствии с этим порядком с 1 января 1999 г. первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по унифицированным формам, утвержденным Госкомстатом по согласованию с Минфином России и другими федеральными органами исполнительной власти.

Введение унифицированных форм первичной учетной документации в организациях на территории РФ как элемент учетной политики производится с начала финансового года и должно быть оформлено соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

Унифицированные формы первичной учетной документации распространяются на юридических лиц независимо от форм собственности, осуществляющих деятельность на территории РФ.

В унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций) организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. Исключение отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается. Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

Стандартизация – установление одинаковых, стандартных размеров для типовых документов, что позволяет сократить расход бумаги на изготовление документов, упрощает их обработку и хранение.

6.2 Организация документооборота

Движение документа от момента составления или получения от других предприятий до передачи в архив называется *документооборотом*. Понятие документооборота включает в себя составление графика прохождения документов, контроль за правильностью оформления документов и соответствующим отражением операции по счетам бухгалтерского учета.

График документооборота позволяет улучшить контроль со стороны бухгалтерии за всей работой организации, т.е. повышает эффективность всей учетной работы организации. При его составлении учитываются требования, предъявляемые к рациональной организации документооборота: кратчайший путь движения документов, указание конкретных исполнителей, минимальные сроки прохождения по инстанциям. После составления графика каждому лицу, участвующему в документообороте, вручается соответствующая выписка и определяется ответственность за невыполнение требований документооборота.

До сведения лиц, работающих с первичными документами, в официальном порядке доводятся правила их оформления и сроки предоставления данных документов в бухгалтерию. Своим распоряжением по бухгалтерии главный бухгалтер обязывает принимать только документы, оформленные в установленном порядке. Бухгалтер, принявший документы, оформленные с нарушением правил, несет персональную ответственность.

Контролю подлежит также правильность отражения операций на счетах бухгалтерского учета, для чего к каждому первичному учетному документу прилагается перечень бухгалтерских записей с указанием даты и фамилии ответственного бухгалтера. На этом этапе устанавливается контроль за правильностью оформления первичных учетных документов и отражения на их основании хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Организация документооборота имеет большое значение, поскольку усиливает контрольные функции учета, ускоряет сроки составления бухгалтерской отчетности, повышает оперативность бухгалтерского учета.

6.3 Номенклатура дел

Для упорядочения количества издаваемых и получаемых документов рекомендуется вести номенклатуру дел. Каждый полученный документ, пройдя обработку, подшивается в папку-дело. Все папки, находящиеся в подразделении, образуют номенклатуру дел. Список дел оформляется следующим образом:

- индекс дела (номера на папке) может состоять из присвоенного подразделению номера и внутреннего номера;
- наименование дела (заголовок);
- количество дел в папке (заполняется при формировании папки);
- срок хранения;
- примечание (может указываться, на основании какого из перечней устанавливается срок хранения документов).

6.4 Хранение документов

Все документы подлежат обязательному хранению в сроки, установленные законодательством. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» устанавливает, что первичные документы должны храниться на предприятии «в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет».

Для сдачи в архив документы подбираются в хронологическом порядке, комплектуются, переплетаются и подшиваются в папки. Сдача документов в архив сопровождается справкой. Изъятие первичных документов, учетных регистров, отчетов у предприятий производится:

- органами дознания;
- органами предварительного следствия;
- прокуратурой;
- судом и т.п.

на основании постановления этих органов, согласно законодательству (кроме документов, содержащих сведения, составляющие государственную тайну). Изъятие документов производится в присутствии должностных лиц предприятия. Составляется специальная опись изъятых документов, оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу предприятия.

В случае пропажи или гибели документов приказом руководителя предприятия назначается комиссия по расследованию причин пропажи, гибели, в которую приглашаются представители следственных органов, охраны, пожарного надзора. Результаты работы комиссии оформляются актом, утверждаемым руководителем.

6.5 Исправление ошибок в первичных документах

В первичные учетные документы можно вносить исправления. Для изучения этого вопроса необходимо руководствоваться приказом МФ РФ «Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете» от 29 июля 1983 г. № 105.

В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

Ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), исправляются следующим образом: зачеркивается неправильный текст или суммы и надписывается над зачеркнутым исправленный текст или суммы. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочесть исправленное.

Исправление ошибки в первичном документе должно быть оговорено надписью «Исправлено», подтверждено подписью лиц, подписавших документ, а также проставлена дата исправления.

В приходных и кассовых ордерах исправления не допускаются. Порядок исправления ошибок в банковских документах устанавливается правилами Государственного банка РФ.

Согласно Федеральному закону от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается.

Записи в первичные документы и учетные регистры производят вручную или на машинах в зависимости от формы и системы учетных записей. Записи должны быть сделаны аккуратно и четко, без подчисток и зачеркивания цифр и текста. Однако большой объем экономической информации в бухгалтерском учете обуславливает появление различных ошибок, которые допускаются как в первичных документах, так и в учетных регистрах.

При большом количестве записей в учетных регистрах для обнаружения ошибок в них используется *сплошная проверка записей*. Она состоит в том, что все записи в учетных регистрах, в которых обнаружена ошибка, последовательно сверяются с документами или другими учетными регистрами, в которых отражены те же операции. Перед каждой проверенной суммой ставится специальный значок (V) для того, чтобы видеть, какие суммы проверены, а какие – нет.

Выборка – способ выявления ошибок при несовпадении итогов синтетического и аналитического учетов. Для этого делают выборку сумм из аналитических счетов по статьям или субсчетам синтетического счета. Затем подсчитывают итоги выборки и сравнивают с данными синтетического счета.

При неправильно составленных проводках ошибки выявляются путем их просмотра и ознакомления с первичными документами, на основании которых были составлены проводки.

После того как ошибки найдены, производят их исправление специальными способами. Среди последних наиболее распространены три: корректурный метод, дополнительная и сторнировочная записи.

- *Корректурный способ* применяется для исправления ошибок в документах (кроме кассовых и банковских) до подведения итогов в них. Исправление производится путем зачеркивания неправильных и надписывания правильных записей, заверенных подписью исправляющего с оговоркой «Исправлено». Ошибочная запись суммы или текста зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочитать ошибочно написанное. Затем вписывается правильная сумма или текст с указанием даты исправления и подписи должностного лица, сделавшего исправление. В зависимости от исправления существует три вида оговорок: «Исправленному верить», «Вписанному верить», «Зачеркнутое не читать».

Если документ составлен в нескольких экземплярах, то исправление делается на каждом экземпляре в отдельности. Например, если в учетном регистре неверно была сделана запись, скажем вместо 200 р. ошибочно было записано 215 р., то следует аккуратно одной чертой зачеркнуть 215 р., а рядом поставить 200 р., написать «Исправленному верить», проставить дату исправления и скрепить записи подписью ответственного лица, который внес исправление.

При выявлении ошибок после подведения итогов за учетный период, а также если ошибка повторяется в нескольких регистрах, применяются дополнительная и сторнировочная записи.

- В том случае, когда корреспонденция счетов указана верно, а стоимостная оценка (основание показателя) занижена, делается *дополнительная запись*. Она имеет корреспонденцию счетов, аналогичную основной записи, а основание показателя соответствует разнице между правильной и ошибочной суммой.

Например, в документах на поступление материальных ценностей от поставщика значится сумма 200 000 р., а принято к учету только на 180 000 р. Необходимо сделать дополнительную запись еще на 20 000 р. в пределах того же отчетного периода, в котором эта запись не проведена.

- *Сторнировочная запись* (красное сторно) выполняется при необходимости аннулировать частично или полностью ошибочную запись. В первом случае устраняется превышение ошибочного показателя при правильной корреспонденции счетов. Во втором случае, когда ошибка допущена не только в стоимостном показателе, но и ошибочна корреспонденция бухгалтерских счетов, необходимо составить две проводки. Неправильная запись повторяется красными чернилами, что означает вычитание и тем самым ее сторнирование, уничтожение. Затем делается дополнительная проводка с правильной корреспонденцией счетов. Например, организация оприходовала материальные ценности от поставщика, отразив кредиторскую задолженность на сумму 200 000 р., тогда как по счету поставщика она составила 190 000 р. Исправление ошибки необходимо сделать следующим образом:

Дт «Материалы»; Кт «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 200 000 р. – ошибочная запись.

Дт «Материалы»; Кт «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 200 000 р. – красное сторно Дт «Материалы»; Кт «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 190 000 р. – верная запись.

Все ошибки, обнаруженные в бухгалтерском учете, должны быть исправлены в том отчетном периоде, когда они были обнаружены.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Что представляет собой документация?
- 2 Что такое документ?
- 3 В соответствии с какими нормативными актами оформляются первичные учетные документы?
- 4 В чем необходимость составления документов?
- 5 Как производится исправление ошибочных записей в первичных учетных документах?
- 6 Для чего производится проверка по форме и арифметическая проверка первичных учетных документов?
- 7 Что такое реквизит?
- 8 Виды реквизитов.
- 9 От чего зависит количество и содержание реквизитов в документе?
- 10 Что такое унификация документов?
- 11 Каково значение унификации?
- 12 Что такое стандартизация документов?
- 13 Как осуществляется бухгалтерская обработка документов?
- 14 Что представляет собой проверка документов по существу?
- 15 Для чего производится проверка по форме и арифметическая проверка первичных учетных документов?
- 16 Как организуется документооборот?
- 17 Кто является ответственным за организацию документооборота?
- 18 Назовите порядок составления графика документооборота.
- 19 Для чего составляется номенклатура дел?
- 20 Кто имеет право изымать документы из архива?

Тест к лекции 6 «Документация в бухгалтерском учете»

- 1 По назначению документы подразделяются на:
 - а) сводные, накопительные, разовые, первичные;
 - б) оправдательные, внутренние, внешние, распорядительные, бухгалтерского оформления;
 - в) распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления, комбинированные.
- 2 Для осуществления бухгалтерских записей основанием являются документы:
 - а) оправдательные;
 - б) распорядительные;
 - в) бухгалтерского оформления.
- 3 Документы бухгалтерского оформления применяются для:
 - а) подготовки информации к отражению в учетных регистрах;
 - б) обобщения бухгалтерских записей;
 - в) сокращения объема первичной документации.
- 4 Проверка документов по существу – проверка:
 - а) правильности подсчета итогов;
 - б) правильности их оформления;
 - в) законности, правильности и целесообразности совершения операций.
- 5 Формальная проверка документов – проверка:
 - а) полноты заполнения реквизитов;
 - б) правильности его оформления;
 - в) законности совершения операций.
- 6 Что в учете принято называть документами?

- а) любой письменный документ, заверенный печатью организации, подписью ее руководителя и главного бухгалтера;
- б) любой материальный носитель информации, подтверждающий достоверность факта хозяйственной жизни подписью руководителя и главного бухгалтера организации;
- в) письменное свидетельство совершенной хозяйственной операции при наличии реквизитов, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета.
- 7 Из приведенной классификации по какому признаку документы получили наибольшее применение в практической деятельности организации?
- а) по порядку формирования;
- б) по способу использования;
- в) по назначению.
- 8 Исходя из признака классификации документов по назначению, определите, к какому типу из них относится документ – накладная на отпуск материалов на сторону:
- а) к распорядительному;
- б) к оправдательному;
- в) бухгалтерского оформления.
- 9 Исходя из признака классификации по месту составления, определите природу документа – табеля учета использования рабочего времени и расчета заработной платы:
- а) внутренний;
- б) внешний;
- в) комбинированный.
- 10 Кто в организации имеет право устанавливать перечень лиц для подписи первичных документов?
- а) главный бухгалтер;
- б) руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером;
- в) только руководитель организации.
- 11 На каком этапе формирования документооборота должен составляться первичный учетный документ?
- а) в день осуществления экономического события;
- б) немедленно, не позднее рабочего дня, следующего за днем совершения экономического события;
- в) непосредственно в момент совершения экономического события, а при отсутствии такой возможности – сразу же после его окончания.
- 12 Допускаются ли исправления в кассовых и банковских документах?
- а) в кассовых документах исправления допускаются, а в банковских – нет;
- б) в банковских документах исправления допускаются, а в кассовых – нет;
- в) не допускаются.

Ответы на тест

Во-прос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ответ	в	в	б	в	а	в	в	б	а	б	в	в

Лекция 7

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ЦЕННОСТЕЙ

- 7.1 Инвентаризация ценностей – элемент метода бухгалтерского учета
 - 7.2 Цели инвентаризации
 - 7.3 Виды инвентаризации
 - 7.4 Порядок проведения инвентаризации
 - 7.5 Выявление результатов инвентаризации и отражение их в учете
- Вопросы для самоконтроля
Тест

7.1 Инвентаризация ценностей – элемент метода бухгалтерского учета

Основным способом бухгалтерского наблюдения за состоянием и движением хозяйственных средств является документация, что, однако, не исключает возможности расхождения учетных записей с фактическими остатками средств организации.

Для обеспечения контроля за сохранностью хозяйственных средств, для полного соответствия данных учета фактическим остаткам, для обеспечения реальности показателей бухгалтерского учета используется элемент метода бухгалтерского учета – инвентаризация.

Инвентаризация – это уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем пересчета остатков в натуре или проверки учетных записей. Инвентаризация является эффективным методом контроля за сохранностью имущества организации, соблюдением финансовой дисциплины, правильностью отражения операций на счетах бухгалтерского учета, своевременным обнаружением и исправлением расхождений между фактическими данными, полученными в результате проведения инвентаризации.

Правила проведения инвентаризации определены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49 в соответствии с рядом принятых нормативных актов.

7.2 Цели инвентаризации

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Обязательные инвентаризации проводятся:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться раз в 3 года, а библиотечных фондов – раз в 5 лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусматриваемых законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации;

- при коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризации проводятся при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более 50 % его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Основными целями инвентаризации являются:

- 1 Проверка правильности данных текущего учета и выявление допущенных ошибок.

- 2 Отражение неучтенных хозяйственных и финансовых операций.

- 3 Контроль сохранности имущества.

- 4 Контроль за полнотой и своевременностью расчетов по хозяйственным договорам и обязательствам, по уплате налогов и сборов.

- 5 Проверка условий и порядка хранения товаров.
- 6 Выявление залежавшихся, неходовых, устаревших товаров.
- 7 Проверка соблюдения принципа материальной ответственности.
- 8 Проверка состояния учета и организация движения товарных запасов.
- 9 Проверка отражения всех хозяйственных операций в документах и в бухгалтерском учете и т.д.

Необходимость инвентаризации обусловлена рядом причин, основными из которых являются:

1 Выявление возможных ошибок в учете, которые могут привести к серьезным материальным потерям – штрафам за сокрытие прибыли.

2 Изменение физических свойств товарно-материальных ценностей. Некоторые материальные ценности (например, продукты питания) в результате естественной убыли меняют свои физические свойства (масса, объем и т.д.) или просто приходят в негодность. С помощью инвентаризации выявляется действительное положение дел, что отражается документально.

3 Стихийные бедствия, пожар, авария и т.д.

4 Кражи, злоупотребления.

5 Недоверие к материально ответственному лицу.

6 Проведение ревизий, аудиторских проверок.

7 В случае смены бригадира при бригадной материальной ответственности.

8 По требованию судебно-следственных органов.

7.3 Виды инвентаризации

Инвентаризации бывают:

1) по объему – полная и частичная;

2) по методу проведения — выборочная и сплошная;

3) по назначению – плановая, внеплановая, повторная, контрольная.

Полная инвентаризация проводится перед составлением годового отчета, при аудиторской проверке или ревизии и охватывает все материальные ценности, денежные средства и расчетные отношения с другими организациями и лицами. При полной инвентаризации охватываются также все виды средств, в том числе ценности, не принадлежащие организации (арендованные основные средства; товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение; материалы, принятые в переработку, и т.д.).

Каждая отдельная инвентаризация, охватывающая часть средств организации, называется *частичной инвентаризацией*. К ней относятся, например, инвентаризация денежных средств (ревизия кассы), инвентаризация материальных ценностей, связанная со сменой материально-ответственных лиц, и т.д.

При *выборочной инвентаризации* у конкретного материально ответственного лица проверяют только некоторые ценности на выбор. Выборочная инвентаризация проводится в организациях с большой номенклатурой ценностей.

Сплошная инвентаризация проводится одновременно во всех структурных подразделениях и предприятиях, которые принадлежат данной организации.

Плановая инвентаризация проводится по графику в указанные сроки, утвержденные руководителем, причем сроки проведения ее не подлежат оглашению.

Внеплановая инвентаризация проводится не по плану, а в силу сложившихся обстоятельств (при передаче дел материально ответственным лицом, после стихийных бедствий, хищений).

Повторная инвентаризация проводится, если возникли сомнения в достоверности, объективности, качестве проведенной инвентаризации.

Контрольная инвентаризация. По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.д., где проводилась инвентаризация.

7.4 Порядок проведения инвентаризации

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При малом объеме работ и наличии в организации *ревизионной комиссии* проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные

комиссии. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации, организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.). В ее состав можно включать и представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на « _ » (дата) », что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписки в том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие – списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность проверки данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации. Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправными весами, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение массы (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов. При инвентаризации большого количества таких товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) документы должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия проверяет указанные факты и в случае их подтверждения исправляет выявленные ошибки в установленном порядке.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения, с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.п., где проводилась инвентаризация.

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки. Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

7.5 Документальное оформление инвентаризации

Госкомстатом России от 18.08.98 г. № 88 (в ред. от 03.05.2000 № 36) «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвен-

таризации» утверждены для документального оформления проведения инвентаризации и отражения ее результатов в учете типовые унифицированные формы первичной учетной документации:

Наименование документа	Номер формы
Приказ (распоряжение) руководителя организации о проведении инвентаризации	И нв - 22
Журнал контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации	И нв - 23
Инвентаризационная опись основных средств	И нв -1
Инвентаризационная опись нематериальных активов	И нв - la
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	И нв -3
Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных	И нв -4
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение	И нв -5
Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути	И нв -6
Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них	И нв -8
Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях	И нв - 8a
Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них	И нв -9

Наименование документа	Но м ер ф ор м ы
Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств	И нв - 10
Акт инвентаризации расходов будущих периодов	И нв - 11
Акт инвентаризации наличных денежных средств	И нв - 15
Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности	И нв - 16
Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами	И нв - 17
Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств	И нв - 18
Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей	И нв - 19
Акт контрольной проверки правильности проведения инвентаризации ценностей	И нв - 24
Журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации	И нв - 25
Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией	И нв -

Для проведения инвентаризации руководителем организации издается приказ. Приказ регистрируется в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом – чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток.

Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

На каждой странице описи прописью указывают число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Ошибки исправляются во всех экземплярах описей, т.е. зачеркиваются неправильные записи и над ними проставляются правильные. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировке и подсчете итогов за подписями лиц, проводивших эту проверку.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший – в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Если по окончании инвентаризации проводятся контрольные проверки, то результаты оформляются актом и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации.

7.6 Выявление результатов инвентаризации и отражение их в учете

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, когда была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты организации с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;
- убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в законодательном порядке, списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на затраты (расходы на продажу) организации.

Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостатков. Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостатков ценностей излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача, нормы естественной убыли должны применяться только к тем ценностям, по наименованию которых установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм. Недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц.

Взаимный зачет излишков и недостатков в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. О

допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии. В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

Рассмотрим корреспонденцию счетов по результатам инвентаризации.

1 Отражение на счетах излишков, выявленных при инвентаризации:

Дт 01 «Основные средства», Дт 10 «Материалы», Дт 41 «Товары», Дт 43 «Готовая продукция», Дт 50 «Касса» Кт 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

2 Отражение на счетах недостачи, выявленной при инвентаризации:

Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 01 «Основные средства», Кт 10 «Материалы», Кт 41 «Товары», Кт 43 «Готовая продукция», Кт 50 «Касса».

3 Списание недостачи в пределах норм естественной убыли:

Дт 20 «Основное производство» Дт 23 «Вспомогательные производства» Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Дт 29 «Обслуживающие производства» Дт 44 «Расходы на продажу» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

4 Списание недостачи за счет виновного лица:

а) Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

б) разница между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица, и суммой недостачи на счете 43 «Готовая продукция»-2:

Дт 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» Кт 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»;

в) погашение задолженности:

Дт 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» Кт 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»;

г) восстановление суммы налога на добавленную стоимость (НДС) со стоимости недостающих активов:

Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

д) отнесение суммы налога на добавленную стоимость на виновное лицо:

Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

е) возмещение виновным лицом суммы недостачи:

Дт 50 «Касса» субсчет 1 «Касса организации» Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

5 Списание недостачи на финансовые результаты:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

6 Списание недостачи на финансовые результаты, виновники которых по решению суда не установлены:

а) на сумму недостачи:

Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 10 «Материалы» Кт 41 «Товары» и др.;

б) на сумму налога на добавленную стоимость по недостающим ценностям:

Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

в) списание недостачи:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»; Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией.

Вопросы для самоконтроля

1 Что называется инвентаризацией?

- 2 Каким нормативным документом определены правила проведения инвентаризации?
- 3 В каких случаях проведение инвентаризации обязательно?
- 4 Какие цели инвентаризации являются основными?
- 5 Почему инвентаризация необходима?
- 6 Когда проводится полная инвентаризация? Когда частичная?
- 7 Чем отличается выборочная инвентаризация от сплошной?
- 8 Какие виды инвентаризации по назначению вы знаете?
- 9 Каков порядок проведения инвентаризации?
- 10 Назовите основные реквизиты приказа для проведения инвентаризации.
- 11 В какой книге регистрируются приказы о проведении инвентаризации?
- 12 Что отражается в инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей?
- 13 Каким документом оформляются результаты контрольных проверок? Где они регистрируются?
- 14 Как выявляются и отражаются в учете результаты инвентаризации?

Тест к лекции 7 «Инвентаризация ценностей»

- 1 Количество инвентаризаций и сроки проведения инвентаризации определяются:
 - а) руководителем организации;
 - б) вышестоящей организацией;
 - в) главным бухгалтером.
- 2 Обязательные инвентаризации проводятся:
 - а) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
 - б) перед составлением квартальной бухгалтерской отчетности;
 - в) перед составлением полугодовой бухгалтерской отчетности.
- 3 По объему инвентаризации подразделяются на:
 - а) сплошные;
 - б) частичные;
 - в) выборочные.
- 4 По назначению инвентаризации подразделяются на:
 - а) полные;
 - б) контрольные;
 - в) частичные.
- 5 По методу проведения инвентаризации подразделяются на:
 - а) плановые;
 - б) повторные;
 - в) сплошные.
- 6 Для проведения инвентаризации в организации создается:
 - а) общественная комиссия;
 - б) постоянно действующая инвентаризационная комиссия;
 - в) комиссия административная.
- 7 До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии:
 - а) следует самостоятельно составить отчеты и приложить все приходные и расходные документы;
 - б) нет необходимости составлять или получать отчеты;
 - в) надлежит получить последние приходные и расходные документы на момент инвентаризации или отчеты.
- 8 Материально ответственные лица до проведения инвентаризации:
 - а) дают расписку;
 - б) выписывают для комиссии доверенность;
 - в) дают расписку и выписывают для комиссии доверенность.
- 9 Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии:
 - а) менеджера;
 - б) материально ответственных лиц;
 - в) представителя вышестоящей организации;
 - г) санитарного врача.
- 10 При обнаружении материально ответственным лицом после инвентаризации ошибки он должен:
 - а) самостоятельно все заново пересчитать;

- б) пересчитать все вместе с главным бухгалтером;
- в) до открытия склада заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии.

11 При проведении инвентаризации товарно-материальных ценностей оформляется:

- а) инвентаризационная опись;
- б) расчетно-платежная ведомость;
- в) кассовый отчет.

12 Имущество, находящееся на ответственном хранении, записывается:

- а) в отдельную опись;
- б) в общую опись;
- в) в акт результатов проверки ценностей.

13 Ошибки в описях, обнаруженные после проведения инвентаризации, исправляются:

- а) главным бухгалтером;
- б) материально ответственным лицом;
- в) инвентаризационной комиссией.

14 Суммы излишков материалов, выявленные в результате инвентаризации, отражаются в бухгалтерском учете:

- а) Дт 10 «Материалы», Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- б) Дт 10 «Материалы», Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) Дт 99 «Прибыли и убытки», Кт 10 «Материалы».

Ответы на тест

Во-прос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Ответ	а	а	б	б	в	б	в	а	б	в	а	а	в	б

Лекция 8

СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

План лекции

- 8.1 Оценка
- 8.2 Калькуляция
- 8.3 Учет хозяйственных процессов
 - Вопросы для самоконтроля
 - Тест

8.1 Оценка

В кругообороте имущества предприятия выделяются три взаимосвязанных процесса: снабжение, производство, реализация. На всех стадиях кругооборота бухгалтерский учет должен отражать затраты предприятия, т.е. осуществлять стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета на основе двух элементов метода бухгалтерского учета: *оценки и калькуляции*.

Правило и порядок оценки объектов учета регламентируются Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Оценка – способ денежного выражения объектов бухгалтерского учета (имущества, обязательств и хозяйственных операций) посредством сложения произведенных в них затрат для отражения их в учете

и бухгалтерской отчетности. Применение оценки обеспечивает реальность и сопоставимость показателей хозяйственной деятельности предприятий.

Для получения обобщающих показателей о различных средствах, их источниках, операциях с ними необходима их правильная оценка. Оценка осуществляется с помощью денег, основные ее принципы устанавливаются правительством (например, основные средства и нематериальные активы оцениваются по первоначальной стоимости).

К оценке должны быть предъявлены два основных требования: оценка всех объектов бухгалтерского учета должна быть реальной и единой:

- *реальность оценки* – отражение действительной величины отдельных видов средств и источников их образования (соответствие денежного выражения объектов учета их фактической величине). Реальность статей баланса обеспечивается достоверностью данных бухгалтерского учета и принципами оценки хозяйственных средств. Реальность оценки требует точного исчисления (калькулирования) фактической себестоимости всех объектов учета;

- *единство оценки* – единообразие и неизменность. Одни и те же объекты учета оцениваются одинаково во всех организациях в течение всего срока пребывания их на одной стадии кругооборота. Такое единообразие оценки достигается установлением обязательных положений, инструкций, правил учета и калькулирования.

Правила и порядок оценки объектов учета регламентируются Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, а также различными положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ). Общей для них является оценка объектов по их фактической стоимости.

Оценка осуществляется следующим образом:

- имущество, приобретенное за плату, оценивается путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку (куда включаются затраты на приобретение объекта, уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев предусмотренных законодательством Российской Федерации);

- имущество, полученное безвозмездно, оценивается по текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем);

- имущество, изготовленное в самой организации, определяется, исходя из фактических затрат, связанных с производством этих основных средств.

Рассмотрим оценку отдельных объектов бухгалтерского учета.

Нематериальные активы. Оценка нематериальных активов производится, как правило, на основании первичных документов о поступлении конкретных объектов нематериальных активов (договоров, накладных, актов приемки-передачи). В случае невозможности однозначного определения стоимости нематериальных активов их оценка производится экспертным путем.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по остаточной ведомости.

Фактические расходы на приобретение нематериальных активов:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;

- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по соисполнительским договорам, патентные пошлины и др.), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется, исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется, исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется, исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за иностранную валюту, или стоимость которых при приобретении была установлена в иностранной валюте, определяется путем перерасчета иностранной валюты по действующему на день совершения операции курсу Центрального банка РФ в рублях.

Материальные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая определяется как сумма фактических расходов организации на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактические затраты при приобретении материалов:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением материальных запасов;
- вознаграждения, выплачиваемые посреднической организации;
- затраты по заготовке, доставке материалов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- иные затраты.

При изготовлении материальных запасов силами организации их фактическая себестоимость определяется, исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материальных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется, исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Фактическая себестоимость материальных запасов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется, исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования.

Фактическая себестоимость материальных запасов, *приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, определяется, исходя из стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Оценка материальных запасов при отпуске в производство и ином выбытии осуществляется с применением одного из следующих методов, каждый из которых основан на различных предположениях о движении стоимости:

1) Метод сплошной идентификации применяется, если единицы продукции в составе материальных запасов на конец периода четко обозначены как приобретенные в результате тех или иных операций (может быть использован при покупке и продаже единиц продукции, обладающих большой стоимостью, таких как автомобили, тяжелое машинное оборудование, ювелирные изделия).

2) Метод средней стоимости используется, если предполагается, что стоимость материальных запасов – это средняя стоимость имеющихся в наличии товаров на начало отчетного периода плюс все товары, приобретенные в данном периоде. Средняя стоимость подсчитывается путем деления всей (полной) стоимости товаров для реализации на количество единиц этих товаров. В результате получаем средневзвешенную стоимость единицы материальных запасов на конец отчетного периода.

3) Метод оценки запасов по ценам первых покупок (method – FIFO) – себестоимость товаров, приобретенных в первую очередь, должна быть отнесена к товарам, использованным в первую очередь. Себестоимость товаров, имеющих в наличии на конце периода, относится к последним покупкам, а себестоимость реализованных товаров соотносится с более ранними покупками. Метод ФИФО может быть использован предприятиями любого рода, вне зависимости от реального физического движения товаров, потому что учитывается движение стоимости, а не движение товаров.

4) Метод оценки запасов по ценам последних покупок (method – LIFO) – себестоимость товаров, приобретенных последними, используется для определения стоимости товаров, использованных в первую очередь, а себестоимость запасов на конец периода рассчитывается на основе себестоимости товаров, приобретенных первыми. Материальные запасы оцениваются по ценам ранних покупок, а себестоимость реализованной продукции включает в себя стоимость последних приобретений.

Готовая продукция. При учете готовой продукции по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных наименований отражается по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.д.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их себестоимости по учетным ценам.

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, как правило, учитываются по покупным или продажным (розничным) ценам. В бухгалтерском балансе они отражаются по стоимости их приобретения.

Отгруженные товары учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (товаров).

Общим для них является оценка объектов по их фактической стоимости. Фактическая стоимость имущества и затрат исчисляется с помощью элемента метода бухгалтерского учета – калькуляции.

8.2 Калькуляция

Калькуляция – способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции и выполненных работ. Калькуляция – представленный в табличной форме бухгалтерский расчет затрат, расходов в денежном выражении на производство и сбыт единицы (или партии) изделия. Таким образом, калькуляция служит основанием для определения средних издержек производства и установления себестоимости продукции, а также приобретенных ценностей.

Калькулирование себестоимости продукции производится различными методами в зависимости от ее вида, типа и характера организации производства. Эти методы предусматриваются основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Калькуляции группируют по ряду признаков. В зависимости от времени составления и назначения различают нормативные, плановые (сметные) и отчетные (фактические) калькуляции:

- *нормативная калькуляция* исчисляется на начало отчетного периода и представляет собой величину затрат, которую предприятие на момент составления калькуляции, исходя из технического уровня производства и существующей технологии, израсходует на единицу выпускаемой продукции с учетом действующих норм и нормативов в постатейном разрезе (текущих норм затрат);

- *плановые калькуляции* составляются до начала отчетного периода. В этих калькуляциях рассчитывается количество материальных и трудовых затрат для производства запланированного к выпуску количества продукции. Они составляются, исходя из плановых норм расходов и других плановых показателей на отчетный период (при этом нормы расходов являются средними). *Сметную калькуляцию*, которая является разновидностью калькуляции плановой, составляют для определения цены при расчетах с заказчиками отдельно на разовый заказ или работу (уникальное изделие).

Нормативная себестоимость продукции обычно выше плановой в начале года и ниже – в конце года (это связано с тем, что текущие нормы затрат выше средних норм, на основании которых составлена плановая калькуляция, в начале года и ниже – в конце года).

- *отчетные калькуляции* составляются после совершения хозяйственных процессов. Цель отчетной калькуляции – определение фактической (реальной) себестоимости продукции, выполненных работ и услуг (в фактическую себестоимость продукции включают в том числе и не планируемые непроизводительные расходы). При этом используются данные бухгалтерского учета о фактических затратах на производство и количестве выпущенной продукции (работ, услуг).

Объект калькулирования – продукт производства, технологическая фаза, стадия и пр., т.е. продукция разной степени готовности, виды работ или услуг.

Калькуляционная единица – измеритель объекта калькулирования. В отраслях перерабатывающей промышленности калькуляционной единицей продукции, к примеру, является 1 т или 1 ц. Для однородных продуктов применяются условные укрупненные калькуляционные единицы (например, 100 пар обуви, 100 метров, 1000 банок).

По объему затрат различают калькуляции производственной и полной себестоимости:

- в калькуляциях производственной себестоимости отражаются затраты, возникшие в сфере производства;

- калькуляции полной себестоимости отличаются от калькуляций производственной себестоимости на величину затрат, связанных с продажей продукции.

Данные калькуляции фактической (полной) себестоимости продукции (работ, услуг) широко используются для управления организацией, контроля за соблюдением принятой организацией плановой (нормативной) себестоимости продукции, рентабельности хозяйственной деятельности, выявления резервов и путей дальнейшего снижения затрат труда, финансовых и материальных ресурсов.

Калькуляция является одним из элементов метода бухгалтерского учета, тесно связана с другими элементами и со счетами бухгалтерского учета, так как данные для определения себестоимости отдельных объектов учета (суммы различных затрат) предварительно отражаются на счетах.

8.3 Учет хозяйственных процессов

Процесс снабжения – совокупность операций по обеспечению предприятия предметами и средствами труда, необходимыми для осуществления хозяйственной деятельности.

Приобретая материальные ценности, предприятие уплачивает поставщику их стоимость по оптовым ценам. Оптовые цены – цены, по которым одно предприятие продает продукцию другому предприятию или государству. Предприятие несет также расходы, связанные с транспортировкой и погрузочно-разгрузочными работами (транспортно-заготовительные расходы – ТЗР).

Оптовые цены и ТЗР составляют *фактическую заготовительную себестоимость* предметов труда.

Структура себестоимости заготовленных предметов труда зависит от порядка ценообразования.

Цены на предметы труда могут устанавливаться с учетом затрат на доставку продукции до станции отправления, такая цена будет называться *цена франко-станция отправления*.

Цена на продукцию, установленная с учетом затрат на транспортировку товаров до станции получения, будет называться *цена франко-станция назначения*.

В бухгалтерском учете материалы учитываются на синтетических счетах: 10 «Материалы», 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонения в стоимости материалов».

На счетах бухгалтерского учета процесс заготовления материалов может осуществляться одним из двух способов. При первом способе на счете 10 «Материалы» отражается оптовая цена приобретенных ценностей, транспортно-заготовительные расходы учитываются на субсчете «10-ТЗР».

1. Получены материалы от поставщика (по оптовым ценам) Дт 15 Кт 60.

2. Оплачен счет транспортной организации Дт 15 Кт 51.

3. Оплачены подотчетным лицом разгрузочные работы Дт 15 Кт 71.

Фактическая себестоимость материалов будет складываться из суммы оборотов по дебету счета 10 «Материалы» и «10-ТЗР».

4. Отпущены материалы в производство (по учетной цене) Дт 20 Кт 10.

Одновременно рассчитывается сумма ТЗР, подлежащая списанию на счета затрат. Расчет осуществляется в два этапа:

1) определение процента ТЗР:

$$\text{ТЗР \%} = \frac{\text{ТЗР \%} = \frac{\text{Сн}}{\text{Сн «10»} + \text{Од «10»}} \cdot 100 \% + \text{Од «10-ТЗР»} \cdot 100 \%}{\text{Сн «10»} + \text{Од «10»}}$$

2) расчет суммы ТЗР:

$$\text{Сумма ТЗР} = \frac{\text{Сумма ТЗР} = \% \text{ ТЗР} \cdot \text{стоимость потреблен. их материалов} (\Sigma \text{ по оп. 4})}{100 \%}$$

5 Списывается доля ТЗР, относящаяся к потребленным материалам Дт 20 Кт «10-ТЗР».

При втором способе по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» собираются все затраты по приобретению предметов труда, а по дебету счета 10 «Материалы» отражается их твердая оценка. Разница между фактической себестоимостью приобретенных ценностей и их твердой оценкой собирается по дебету счета 16 «Отклонения в стоимости материалов».

1 Получены материалы от поставщика (по оптовой цене) Дт 15 Кт 60.

2 Оплачен счет транспортной организации Дт 15 Кт 51.

3 Оплачены подотчетным лицом разгрузочные работы Дт 15 Кт 71.

Таким образом, по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» собираются фактические расходы по приобретению предметов труда.

4 Списывается стоимость поступивших на склад организации материалов в твердой оценке Дт 10 Кт 15.

5 Списывается разница между фактической себестоимостью материалов и их твердой оценкой:

а) если оборот по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» больше оборота по кредиту 15 «Заготовление и приобретение материалов» Дт 16 Кт 15 (обычной записью);

б) если оборот по дебету 15 «Заготовление и приобретение материалов» меньше оборота по кредиту 15 «Заготовление и приобретение материалов» (методом красного сторно) Дт 16 Кт 15.

6 В течение месяца отпуск материалов в производство (по учетным ценам) Дт 20 Кт 10.

В конце отчетного периода списывается сумма отклонений, относящихся к потребленным ценностям. Для этого вначале рассчитывается процент отклонений:

$$\% \text{ откл.} = \frac{\% \text{ откл.} \cdot 100 \%}{\text{Сн «10»} = \text{Од «10»}} \cdot \frac{\text{«16»} = \text{Од «16»}}{\text{Сн «10»} = \text{Од «10»}} \times 100\%$$

$$\Sigma \text{ откл.} = \frac{\Sigma \text{ откл.} = \% \text{ откл.} \cdot \text{стоимость потреблен. их материалов} (\Sigma \text{ по оп. 6})}{100 \%}$$

7 Списывается сумма отклонений, относящихся к потребленным материалам Дт 20 Кт 16.

Процесс производства. В условиях рыночной экономики себестоимость продукции, работ и услуг – важнейший показатель деятельности любой организации.

Себестоимость продукции, работ и услуг складывается в ходе осуществления процесса производства. Различают основное и вспомогательное производства. К основному производству относят цехи, выпускающие продукцию по профилю организации. Вспомогательные цехи заняты обслуживанием основных цехов с целью создания благоприятных условий для их работы. Поэтому и затраты на производство учитываются на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства». Аналитический учет затрат подразделяется по цехам, стадиям обработки, заказам.

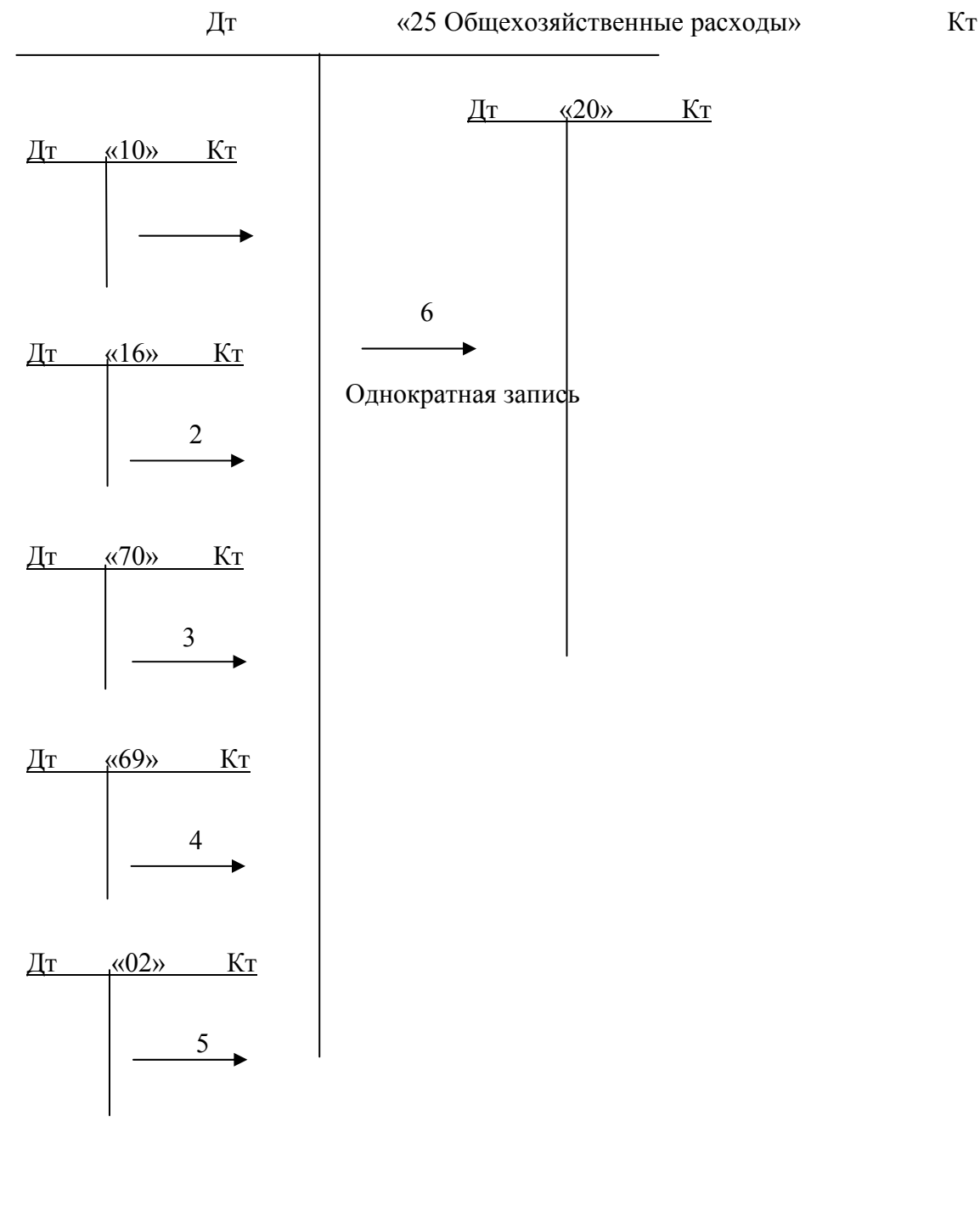
В течение отчетного периода на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» собираются прямые затраты, связанные с изготовлением конкретных видов продукции.

Косвенные расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением, в течение отчетного периода учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». К общепроизводственным расходам относятся затраты на содержание, амортизацию и текущий ремонт производственного оборудования, цехового транспорта, рабочих мест, расходы по управлению цехом, на содержание цехового персонала, заработная плата основная и дополнительная, отчисления на социальное страхование и обеспечение, на амортизацию и текущий ремонт зданий, инвентаря цехового назначения, оплата простоев.

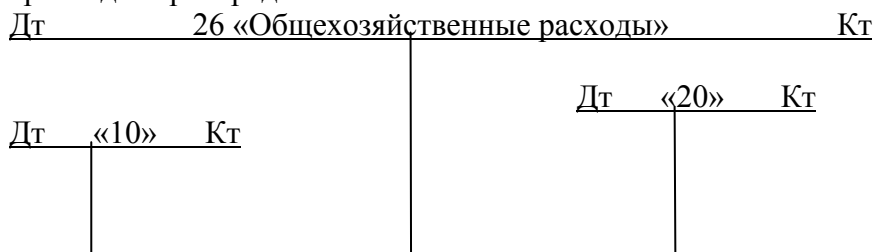
В течение отчетного периода собранные расходы по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» (операции с 1 по 5) Дт 25 Кт 10, 16, 70, 69, 02 после их распределения по объектам учета списываются: Дт 20, 23 Кт 25.

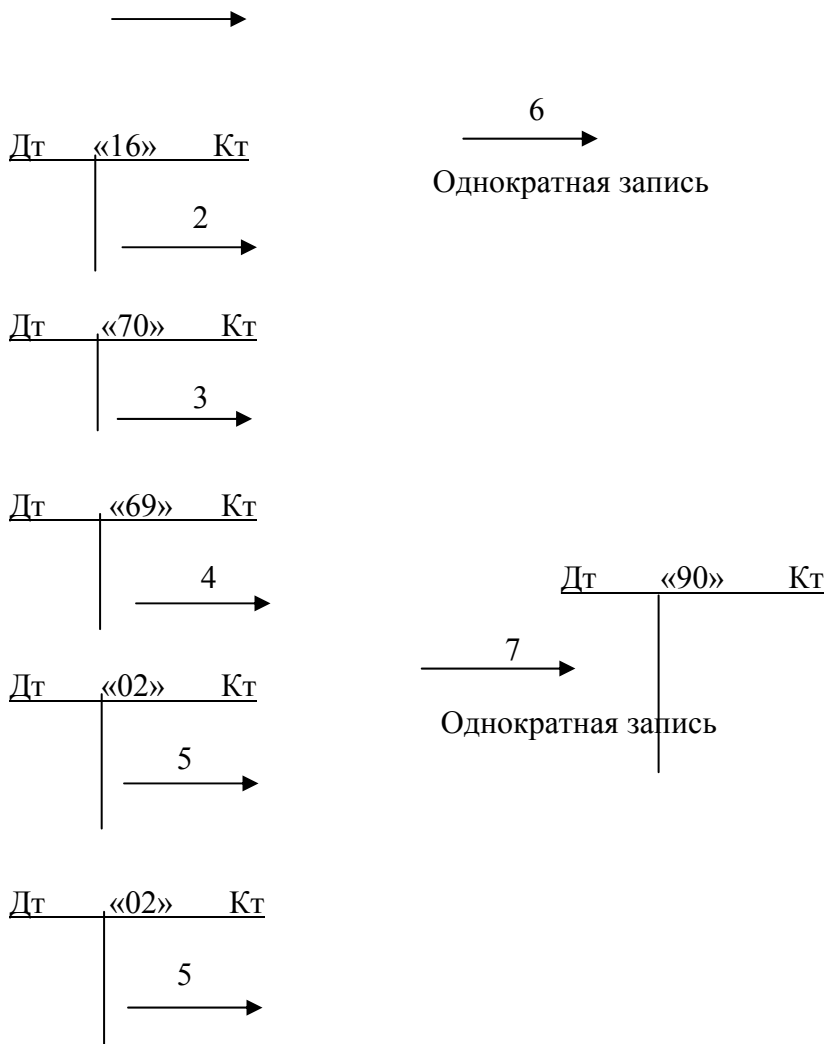
К общехозяйственным расходам относятся: содержание общезаводского персонала, зданий, сооружений, помещений, инвентаря общехозяйственного назначения, пожарной, сторожевой охраны, расходы по подготовке кадров, канцелярские и типографские расходы. На счете 26 осуществляется текущий учет и контроль за исполнением сметы этих расходов.

Учет и списание косвенных расходов по счету «Общепроизводственные расходы»



Од – расходы к распределению





Од – расходы к распределению

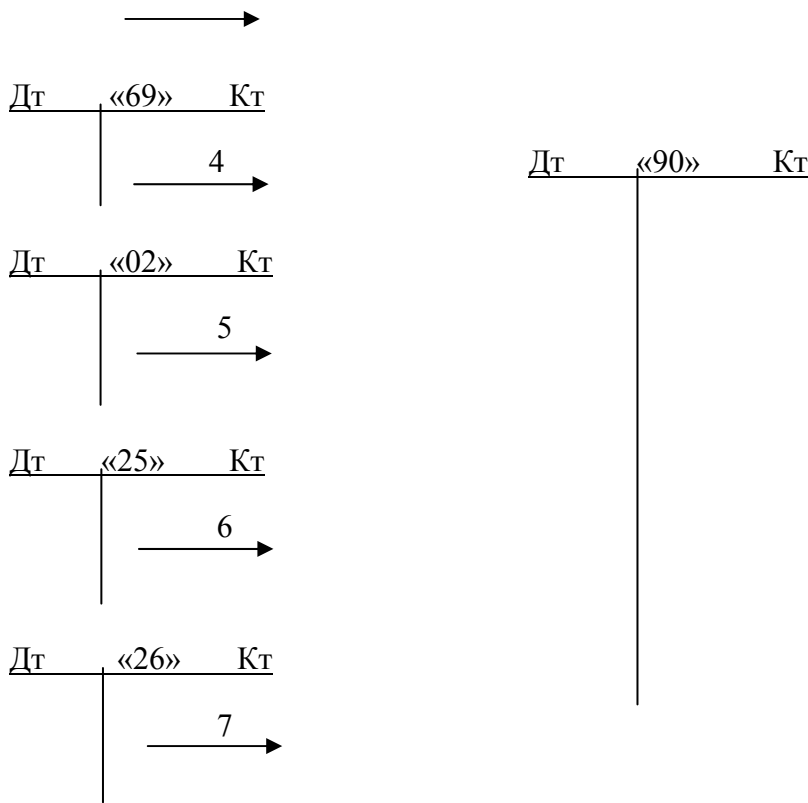
Собранные в течение отчетного периода расходы по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» (операции с 1 по 5) Дт 26 Кт 10, 16, 70, 69, 02 после распределения по объектам учета списываются однократной записью Дт 20, 23 Кт 26 (операция 6), а также могут списываться на счет продажи Дт 90 Кт 26 (операция 7).

Таким образом, на калькуляционных счетах (20, 23) в конце месяца будут учтены все затраты на производство продукции.

Порядок учета затрат на производство можно представить следующим образом:

Учет затрат на производство





8

По способу включения в себестоимость продукции расходы на ее производство подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые расходы непосредственно связаны с производством конкретного объекта калькуляции. К прямым расходам относятся затраты сырья и материалов, заработной платы производственных рабочих, занятых изготовлением продукции, вместе с отчислениями на социальные нужды, амортизация основных средств производственного оборудования и других расходов, которые можно отнести на себестоимость продукции на основании первичных документов.

Косвенные расходы связаны с производством нескольких видов продукции, в связи с чем не могут быть отнесены на их себестоимость прямым счетом, а поэтому распределяются косвенно (т.е. условно).

Операции с 1 по 5 показывают списание прямых расходов на производство в течение отчетного периода, а записи с 6 по 8 – списание распределенных косвенных расходов в конце отчетного периода, операция 9 – выпуск готовой продукции из производства оформляется проводкой: Дт 43 «Готовая продукция» Кт 20 «Основное производство».

В течение отчетного периода эта запись осуществляется в твердой оценке, поскольку фактическая себестоимость готовой продукции исчисляется в конце отчетного периода после списания косвенных затрат. Учетная оценка может отличаться от фактической себестоимости. Поэтому в конце отчетного периода ее следует довести до уровня фактической. Возможны следующие варианты:

1 Фактическая производственная себестоимость (оборот по дебету счета 20 «Основное производство») выше учетной себестоимости (оборот по кредиту счета 20 «Основное производство»). В этом случае в конце месяца делается дополнительная запись на величину разницы оборотов:

Дт 43 «Готовая продукция» Кт 20 «Основное производство».

2 Если производственная себестоимость (оборот по дебету счета 20 «Основное производство») ниже учетной себестоимости (оборот по кредиту счета 20 «Основное производство») в конце месяца делается такая же запись, но сумма отражается красным сторно:

Д 43 «Готовая продукция» К 20 «Основное производство».

Сн – стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода	Дт 20 «Основное производство»	Кт
	Оборот по дебету – затраты на производство Оборот по кредиту – фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции	

Ск – стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода

Процесс продажи. К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость проданной продукции. Разница между оптовой ценой продукции и ее фактической полной себестоимостью представляет собой результат от продажи (доходы).

Учет расходов на продажу ведется на активном синтетическом счете 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета учитываются расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов.

- 1 Списаны расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции Дт 44 Кт 10.
- 2 Списываются транспортные расходы по доставке готовой продукции Дт 44 Кт 51.
- 3 Списываются расходы по заработной плате работников, занятых на упаковке, и отчисления во внебюджетные фонды Дт 44 Кт 70, 69.
- 4 Списываются комиссионные сборы, уплаченные посредникам Дт 44 Кт 76
- 5 В конце месяца списываются затраты, относящиеся к реализованной продукции Дт 90 Кт 44.

Дебетовое сальдо по счету 44 на конец месяца показывает сумму затрат на упаковку и транспортировку продукции, отгруженной, но не проданной в данном месяце.

Учет процесса продажи осуществляется на ряде счетов и учитывается одним из двух способов на активном счете 43 «Готовая продукция»:

- по фактической производственной себестоимости;
- по учетным ценам (нормативной (плановой) себестоимости):
 - с использованием счета 40 «Выпуск продукции»;
 - без использования счета 40 «Выпуск продукции».

Выбранный способ учета готовой продукции должен быть закреплен в учетной политике организации.

Оприходованная на складе готовая продукция, выпущенная основным производством (в течение месяца по твердой оценке), в бухгалтерском учете сопровождается записью:

Дт 43 «Готовая продукция» Кт 20 «Основное производство».

Так как фактическая себестоимость выпущенной продукции формируется в конце отчетного периода после закрытия счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», то необходимо сделать следующие проводки:

1 Если оборот дебетовый 20 больше оборота кредитового 20, т.е. твердая оценка меньше фактической себестоимости продукции, то делается дополнительная бухгалтерская запись на величину разницы оборотов:

Дт 43 Кт 20.

2 Если оборот кредитовый счета 20 «Основное производство» больше оборота дебетового 20 «Основное производство», т.е. твердая оценка больше фактической производственной себестоимости, то делается бухгалтерская запись методом красного сторно:

Дт 43 Кт 20.

Списание готовой продукции отражается по кредиту счета 43 «Готовая продукция».

Продажа продукции, учтенной по фактической себестоимости. В день перехода к покупателю права собственности на отгруженную продукцию отражается выручка от ее продажи:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 90 «Продажи» субсчет – 1 «Выручка», а затем списывается фактическая себестоимость отгруженной продукции:

Дт 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кт 43 «Готовая продукция».

Начисляется НДС с выручки от продажи готовой продукции:

Дт 90 «Продажи» субсчет 3 НДС Кт 68 НДС.

В конце месяца на счете 90 «Продажи» определяется финансовый результат от продажи, т.е. оборот дебетовый счета 90 «Продажи» представляет собой полную себестоимость продукции, а оборот кредитовый 90 «Продажи» – величину полученной выручки. Таким образом, сравнивая обороты, определяем финансовый результат от продажи готовой продукции. Так, если:

1) выручка больше затрат на производство и реализацию продукции, то полученную прибыль отражаем проводкой:

Дт 90-9 Кт 99.

2) затраты больше выручки, то полученные убытки отражаются проводкой:

Дт 99 Кт 90-9.

Если в договоре поставки установлено, что переход права собственности на продукцию от продавца к покупателю происходит только после ее оплаты, то фактическую себестоимость готовой продукции, отгруженной покупателю, сначала относим на счет 45 «Товары отгруженные» и делаем проводку:

Дт 45 Кт 43.

После оплаты покупателем отгруженной продукции делаются проводки:

1 Поступили средства от покупателя Дт 51 Кт 62.

2 Отражена выручка от продажи Дт 62 Кт 90-1.

3 Списывается фактическая себестоимость готовой продукции Дт 90-2 Кт 45.

4 Начислен НДС Дт 90-3 Кт 68.

5 В конце месяца определяется финансовый результат от продажи:

– прибыль Дт 90-9 Кт 99;

– убыток Дт 99 Кт 90-9.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Дайте определение оценки.
- 2 Какие требования предъявляются к оценке?
- 3 Каким образом осуществляется оценка?
- 4 Дайте понятие калькуляции.
- 5 По каким признакам группируют калькуляции?
- 6 Что такое объект калькулирования?
- 7 Что такое калькуляционная единица?
- 8 Чем отличается калькуляция полной себестоимости от калькуляции производственной себестоимости?
- 9 В чем заключается процесс снабжения?
- 10 На каких счетах ведется бухгалтерский учет затрат на производство?
- 11 Дайте определение продажи продукции.
- 12 Дайте определение готовой продукции.

Тест к лекции 8 «Стоимостное измерение и принципы учета основных хозяйственных процессов»

1 В основу оценки объектов бухгалтерского учета положены следующие требования:

а) реальность и единство;

б) полнота;

в) единообразие и реальность.

2 Под полной фактической себестоимостью продукции понимают:

а) сметную себестоимость производства и реализации;

б) фактическую себестоимость производства и продажи;

в) фактическую себестоимость изготовленной продукции.

3 Под прямыми расходами на производство продукции понимают:

а) расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;

б) расходы, возникшие в конкретном цехе;

в) все производственные расходы.

4 Под косвенными расходами понимают:

а) расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;

б) расходы, связанные с изготовлением двух и более изделий;

в) расходы, возникшие в конкретном цехе.

5 Готовая продукция – это продукция:

а) выпущенная из производства и сданная на склад;

б) отгруженная покупателям;

- в) оплаченная покупателями.
- 6 Готовая продукция на счетах отражается по:
- а) договорным ценам;
 - б) фактической производственной себестоимости;
 - в) фактической себестоимости.
- 7 На счете «Продажи» – исчисляется:
- а) фактическая производственная себестоимость проданной продукции;
 - б) учетная оценка;
 - в) полная фактическая себестоимость проданной продукции.
- 8 Запись Дт сч. «Товары отгруженные» Кт сч. «Готовая продукция» означает:
- а) выпуск продукции из производства;
 - б) отгрузку продукции покупателям;
 - в) реализацию продукции.
- 9 Запись Дт сч. «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт сч. «Продажи» показывает:
- а) долг покупателя за поставленную ему продукцию;
 - б) отгрузку продукции;
 - в) начисление НДС.
- 10 Что такое калькуляционная единица?
- а) элемент метода бухгалтерского учета;
 - б) объект калькулирования;
 - в) измеритель объекта калькулирования.
- 11 Какие бывают калькуляции?
- а) плановые и отчетные;
 - б) нормативные, плановые и отчетные;
 - в) нормативные и отчетные.
- 12 Имеет ли счет 90 «Продажи» остаток на отчетную дату?
- а) да, если иное не предусмотрено приказом по учетной политике;
 - б) нет, если иное не предусмотрено приказом по учетной политике;
 - в) нет;
 - г) да.

Ответы на тест

Во-прос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ответ	а	б	а	б	а	б	в	б	а	в	б	в

Лекция 9

УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ, ФОРМЫ И ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План лекции

- 9.1 Учетные регистры
- 9.2 Формы бухгалтерского учета
- 9.3 Организация бухгалтерского учета
Вопросы для самоконтроля

9.1 Учетные регистры

Учетные регистры – документы для регистрации и группировки данных бухгалтерского учета о наличии средств и операциях с ними. Они классифицируются (разделяются) по внешнему виду, по объему содержания операций, по назначению (характеру записей) и по строению (форме).

По внешнему виду учетные регистры делятся на бухгалтерские книги, карточки и свободные листы:

- *бухгалтерские книги* – вид учетных регистров синтетического (Главная книга, книга «Журнал-Главная») и аналитического учета (книги учета основных средств, затрат производства, реализации продукции и др.), представляют собой сброшюрованные и пронумерованные одноформатные листы бумаги, заверенные подписью главного бухгалтера и имеющие двустороннее строение: одна сторона для дебетовых, другая – для кредитовых записей;

- *карточки* – отдельные листы (бланки), разграфленные для нужд учета, изготовленные из картона или бумаги определенного размера, что дает возможность организовать картотеки. При этом разделителями карточки разбиваются на разделы с соответствующими указателями (индикаторами) для обеспечения быстроты нахождения в картотеке требующейся карточки. В карточках обычно ведут аналитический учет. Они удобны для копировальных записей и группировок учетных данных. В зависимости от формы и назначения карточки бывают *контокоррентные* (предназначены для учета таких объектов, показатели которых дают в общей сумме, например, о состоянии дебиторской задолженности расчетов с подотчетными лицами и других расчетов), *многографные* (применяются для учета объектов, где требуется детализация показателей по дебету или кредиту счета, например, производственных расходов по статьям и т.д.), *инвентарные* (для учета объектов основных средств), *количественно-суммового учета* (для учета товарно-материальных ценностей по их количеству и сумме; в них указываются: дата и номер бухгалтерской проводки, содержание записи, приход, расход и остаток по количеству и сумме), *складского учета* (для количественного учета товарно-материальных ценностей на складах);

- *свободные листы* применяются в качестве учетных регистров для всех видов учетных записей и составляют основу современного учета. Каждый лист имеет соответствующее название (*журнал-ордер, ведомость*) и указание периода его действия (месяц, квартал).

По характеру записей учетные регистры делятся на хронологические, систематические и комбинированные:

- *хронологические регистры* используют для записей хозяйственных операций по мере их совершения и поступления документов в бухгалтерию без определенной группировки по счетам. Такие регистры обеспечивают контроль за полнотой бухгалтерских записей и сохранностью поступающих документов. Виды хронологического регистра: *регистрационный журнал, книга учета хозяйственных операций, книги покупок и продаж*;

- *систематические регистры* – регистры, в которых документы регистрируются в определенной системе (группировке); они используются для отражения однородных по экономическому содержанию хозяйственных операций (например, инвентаризационная опись ценностей) и подразделяются на систематические регистры синтетического учета и систематические регистры аналитического учета;

- *комбинированные регистры* сочетают хронологические и систематические записи. Например, в журналах-ордерах записи ведут в разрезе синтетических счетов в хронологическом порядке.

По объему содержания операций учетные регистры делятся на синтетические и аналитические:

- в *синтетических регистрах* записи ведутся только в денежном выражении с указанием, кроме бухгалтерской проводки, также даты, номера документа, но без пояснительного текста. К ним относятся *Главная книга и журналы-ордера*;

- *аналитические регистры* используют для записей по аналитическим счетам. В них указывают номер, дату документа, краткое содержание хозяйственной операции. При этом для учета товарно-материальных ценностей используются денежные и натуральные измерители. К аналитическим регистрам относятся *карточки, книги, ведомости*.

По строению регистры подразделяются на односторонние, двусторонние, многографные, линейные и шахматные.

Односторонние регистры – это регистры с объединением отдельных граф дебетовых и кредитовых записей (карточки для учета расчетов, материальных ценностей и других операций).

Учет ведется на одном листе в денежных, натуральных измерителях или одновременно в обоих измерителях. Односторонние регистры применяются в синтетическом и аналитическом учете.

Двусторонние регистры – регистры, в которых счет открывается на двух развернутых страницах книги (на левой странице – дебет, на правой – кредит); используются только при ручном способе учета в синтетическом и аналитическом учете. Двусторонние регистры применяются в основном при ведении учета в книгах. В них записывается текст операций.

Многографные регистры используются для отражения дополнительных показателей внутри аналитического учета. Учет движения материалов отражается в целом по предприятию, а также в разрезе отдельных материально ответственных лиц, регистрируются затраты по предприятию, подразделениям и в разрезе статей затрат.

Линейные регистры являются разновидностью многографных регистров. Каждый аналитический счет отражается только на одной строке, что дает возможность разделить синтетический счет на неограниченное количество аналитических счетов.

Шахматные регистры используются для одновременного отражения суммы по дебету одного счета и кредиту другого. Каждая сумма записывается на пересечении строки и колонки. Пример: *журналы-ордера № 10, 10/1, 11, 13 и Главная книга.*

9.2 Формы бухгалтерского учета

Форма учета определяется структурой учетных регистров, способом записи в них, последовательностью связи между документами и регистрами.

Форма бухгалтерского учета – определенная организация формирования информационной системы, обеспечивающая в строго установленной последовательности и взаимосвязи совмещение хронологической и систематической записей, синтетического и аналитического учета для целей текущего контроля за фактами хозяйственной жизни (экономических событий) и составления отчетности.

Форма бухгалтерского учета – строение учетных регистров и их взаимосвязь, а также последовательность и способы учетной регистрации. Под формой бухгалтерского учета понимается определенная система использования учетных регистров, обуславливающая последовательность и способы учетных записей. Формы постоянно совершенствуются по мере развития техники учета.

Основными признаками, определяющими ту или иную форму, являются:

- виды применяемых регистров, взаимосвязь между ними;
- последовательность и способы записи в них;
- применение средств вычислительной техники.

Признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются:

- назначение, содержание, внешний вид и количество применяемых учетных регистров;
- взаимосвязь хронологических и систематических регистров синтетического и аналитического учета;

- последовательность и способы записей в учетные регистры;
- степень компьютеризации (использования средств механизации и автоматизации) в учете.

В современном бухгалтерском учете применяются следующие формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная (диалоговая) и упрощенная.

Мемориально-ордерная форма, бухгалтерского учета – одна из форм бухгалтерского учета, возникшая в 1928 – 1930 гг. В случае применения мемориально-ордерной формы учета хронологическая и систематическая записи ведутся отдельно. При этом учетный процесс осуществляется следующим образом: мемориальные ордера, составляемые на основании первичных документов, оформляемые бухгалтерские проводки регистрируются в специальном журнале (хронологический учет); на их основе ведется Главная книга (систематическая запись). Документы, приложенные к мемориальным ордерам, служат основанием для записей в регистрах аналитического учета.

В конце месяца составляют оборотную ведомость по счетам синтетического учета и оборотные ведомости по счетам аналитического учета и производят их взаимную сверку. При этом сопоставляют итоги оборотных ведомостей по аналитическим счетам с данными соответствующих синтетических счетов. Итоги оборотов по дебету и кредиту всех синтетических счетов, а также итог регистрационного журнала должны быть равны между собой.

Регистрационный журнал – учетный регистр, применяемый при мемориально-ордерной форме учета для регистрации мемориальных ордеров. Он является регистром хронологической записи. В нем записывается дата, номер и сумма каждого мемориального ордера. В конце месяца подводится итог за

регистрированных сумм по всем мемориальным ордерам. Итог по журналу должен равняться сумме всех дебетовых оборотов и сумме кредитовых оборотов за месяц по всем счетам синтетического учета.

Проводки из мемориальных ордеров разносят по счетам *Главной книги* (синтетический регистр систематического учета). Главная книга содержит на отдельных листах *только синтетические* счета, здесь отражаются только обороты по синтетическим счетам; сальдо не выводится. Записи в Главную книгу фиксируются на основании мемориальных ордеров и приложенных к ним оправдательных документов, данные ее сверяются с данными регистров аналитического учета.

Записи проводятся по шахматному принципу с указанием корреспонденции счетов.

На основании итогов Главной книги составляется *оборотная ведомость по синтетическим счетам* или *шахматная оборотная ведомость*. Для контроля итоги ее оборотов по дебету и кредиту сверяются с итогами журнала регистрации мемориальных ордеров.

Форма счетов Главной книги, называемая контрольно-шахматной ведомостью, строится с разбивкой дебета и кредита по каждому корреспондирующему счету.

На счетах Главной книги фиксируются только текущие обороты за отчетный период, поэтому по этим данным составляется оборотная ведомость по счетам синтетического учета (одновременно производится проверка полноты и правильности записей хозяйственных операций: итог оборотов по дебету и кредиту счетов сверяется с итогом по регистрационному журналу). В оборотной ведомости рассчитываются остатки по счетам на конец отчетного периода, по которым составляется соответствующий баланс.

Недостатками мемориально-ордерной формы учета являются:

- громоздкость и трудоемкость учета (многократное дублирование записей: в регистрационном журнале, мемориальном ордере, синтетических и аналитических регистрах);
- отставание аналитического учета от синтетического;
- отсутствие в формах регистров аналитического учета показателей, требующихся для контроля, составления отчетности и анализа деятельности.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета. При использовании журнально-ордерной формы данные первичных документов систематически накапливаются в журналах-ордерах и вспомогательных ведомостях.

Журналы-ордера, составленные по кредитовому принципу, открываются на отчетный период на отдельный синтетический счет или на группу их. Записи в журналы-ордера производят на основании первичных документов в хронологическом порядке либо со вспомогательных ведомостей. После подведения итогов по журналу-ордеру его кредитовый оборот переносится в Главную книгу по соответствующему счету, куда также записываются обороты по дебету его, но из других журналов-ордеров.

Основой для использования другой формы является принцип применения накопительных регистров (накапливания данных), которые обеспечивают синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций. Накопительные учетные записи производятся в разрезе корреспондирующих счетов, что исключает необходимость составления мемориальных ордеров. Обычно в одном регистре совмещаются хронологическая запись, синтетический и аналитический учет. Книжки (карточки) аналитического учета ведутся как исключение по некоторым объектам.

Регистрами бухгалтерского учета при журнально-ордерной форме являются два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера, вспомогательные (накопительные) ведомости; кроме этого, также применяются разработочные таблицы, Главная книга.

Журналы-ордера – это бухгалтерские регистры, построенные по шахматному принципу на свободных листах специального разграфления. Записи в журналах-ордерах производятся либо по мере поступления документов, либо итогами за месяц в зависимости от характера и содержания операции. Они открываются на каждый синтетический счет или группу взаимосвязанных счетов и имеют постоянный номер.

Журналы-ордера построены по кредитовому принципу, ведутся по кредиту одного или нескольких однородных счетов.

По содержанию и форме их можно подразделить на три группы:

- журналы-ордера, в которых регистрируются кредитные обороты по счету, и вспомогательные ведомости, составленные в целях контроля за движением денежных средств;

- журналы-ордера, используемые для учета операций по счетам расчетов с подотчетными лицами, поставщиками и подрядчиками. Используется линейный способ (дебетовые и кредитовые обороты размещаются по одной строке). Так, например, отражается задолженность организации поставщику и по мере оплаты производится запись о ее погашении – все по этой строке;

- журналы-ордера для учета затрат на производство; в них записи производятся в шахматном порядке. При этом дебетуемые счета отражаются по горизонтали, а кредитуемые – по вертикали журнала-ордера.

Итоги из журналов-ордеров переносятся в Главную книгу, где открываются все счета синтетического учета, применяемые на данном предприятии. Записи делаются по мере поступления документов или итогами за месяц из журналов-ордеров. В Главной книге по каждому счету кредитовый оборот отражается одной суммой, а дебетовый – в корреспонденции с кредитуемыми счетами. В книге обобщаются данные текущего учета и взаимно сверяются записи по отдельным счетам; на основании нее составляется бухгалтерский баланс.

Вспомогательная ведомость – учетный регистр, предназначенный для систематизации (накапливания) данных, содержащихся в первичных документах. Эти данные общими итогами записываются по счетам учета.

Вспомогательная (накопительная) ведомость улучшает и упрощает учет, сокращает количество учетных записей.

Основные особенности журнально-ордерной формы учета:

- использование для учета финансово-хозяйственных операций журналов-ордеров, запись в которых производится только по кредитовому признаку;
- совмещение и объединение в журналах-ордерах хронологической записи, синтетического и аналитического учета;
- облегчение и ускорение составления отчетности;
- улучшение организации и разделение труда учетных работников;
- уменьшение объема учетной работы, что достигается широким применением накопительных ведомостей, устранением дублирующих записей, совмещением в одном регистре хронологической записи, синтетического и аналитического учета, упразднением мемориальных ордеров, а также оборотных ведомостей, которые применяются как исключение;
- группировка документов по отношению к журналам-ордерам и накопительным ведомостям;
- ускорение учетной регистрации и ликвидации отставания аналитического учета от синтетического.

Автоматизированная форма бухгалтерского учета. Таблично-автоматизированная форма учета ведется с использованием компьютерной техники. С помощью специальных программ данные первичных документов группируются и обобщаются непосредственно на компьютере, в результате чего пользователь получает информацию, эквивалентную по содержанию регистрам синтетического и аналитического учета. Использование электронно-вычислительных машин позволяет автоматизировать процесс измерения и регистрации хозяйственных операций.

Процесс подготовки и решения задач бухгалтерского учета на ЭВМ:

- разработка алгоритма (порядка) решения поставленной задачи;
- программирование решения задачи;
- подготовка исходных данных и программы; ввод исходных данных и программы в оперативное запоминающее устройство (ОЗУ) ЭВМ;
- отладка программы непосредственно на машине;
- решение задачи на машине и обработка результатов.

При автоматизированной форме технологический процесс делится на четыре этапа:

- *начальным этапом* учетного процесса являются сбор, регистрация и передача первичных данных для обработки на ЭВМ;
- *второй этап* – формирование массивов учетных данных на носителях (магнитных, оптических): массивов, остатков и оборотов по счетам за отчетный период; классификаторов хозяйственных операций, бухгалтерских записей и рабочих массивов, с помощью которых определяется многоуровневая структура итогов;

- *третий этап* – процессы обработки (и контроля за ней) информации, записанной в массивах учетных данных, и нормативно-справочной информации, выдача машинограмм оперативного и аналитического учета;

- *заключительный этап* – получение результатов за отчетный период по требованию пользователя в виде регистров синтетического учета, аналитических таблиц, справок по бухгалтерским счетам или отображения на экране дисплея требуемой информации.

Упрощенная форма бухгалтерского учета. При упрощенной (простой) форме бухгалтерского учета, используемой на небольших предприятиях, применяется *Книга учета хозяйственных операций* (фактов хозяйственной деятельности), в которой каждая операция в хронологическом порядке с указанием номера, суммы и содержания сразу отражается на счетах бухгалтерского учета.

Книга по форме К-1 является:

- регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность;

- комбинированным регистром, который содержит все применяемые бухгалтерские счета и позволяет вести учет операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Книга (журнал) учета хозяйственных операций открывается записями сумм остатков на начало года (начало деятельности предприятия) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются.

Затем в графе «Содержание операции» записывается месяц и в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца. При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе «Сумма», отражаются методом двойной записи одновременно по графам «Дебет» и «Кредит» счетов учета соответствующих видов имущества и источников их приобретения.

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и по кредиту всех счетов учета средств и их источников, которые должны быть равны итогу средств, показанному по графе «Сумма». После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов средств и их источников (бухгалтерских счетов) за месяц выводится сальдо по каждому их виду (счету) на 1-е число следующего месяца.

Упрощенная форма учета может вестись двумя способами:

- без использования учетных регистров для субъектов малого предприятия (простая форма);
- с использованием соответствующих учетных регистров.

Простая форма применяется в случае, когда у предприятия нет основных средств, расчеты с контрагентами ведутся сразу (отсутствуют задолженности на конец периода), отсутствуют переходящие остатки (например, нет незавершенного производства).

Наряду с Книгой учета фактов хозяйственной деятельности (форма К-1) для учета расчетов по оплате труда с работниками (а также по налогу на доходы физических лиц и т.п.) надо вести также ведомость учета заработной платы по утвержденной форме (форма В-8). Кроме того, ведется кассовая книга, лицевые счета и т.п.

Форма с использованием регистров малого предприятия применяется организациями, у которых есть собственные основные средства и другие товарно-материальные ценности, а также ведущими расчеты с последующей или предварительной оплатой.

При этом в учете используются лишь несколько бухгалтерских счетов, объединяющих отдельные группы счетов.

Применяются в качестве *учетных регистров* для учета имущества и источников его образования ведомости, которые составляются для учета операций по одной группе используемых бухгалтерских счетов на основании первичных документов: В-1 – В-8, также применяется для обобщения данных ведомостей и проверки шахматная ведомость (форма В-9).

Сумма по любой операции записывается в двух ведомостях одновременно: в одной – по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе «Корреспондирующий счет»), в другой – по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графе «Содержание операции» делается запись на основании форм первичной учетной документации о сути совершенной операции.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится в ведомости (шахматной) по форме В-9, с использованием которой составляется оборотная ведомость, являющаяся основанием для составления бухгалтерского баланса предприятия.

9.3 Организация бухгалтерского учета

Организация бухгалтерского учета – заранее намеченная система мероприятий (условий и элементов) по построению бухгалтерского учета в соответствии с учетной политикой предприятия и составляется с учетом специфики работы предприятия, его структуры и другими условиями и предпосылками. Организация бухгалтерского учета осуществляется для контроля за рациональным использованием ресурсов и получения более положительного финансового результата.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций, которые в зависимости от объема учетной работы могут:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- вести бухгалтерский учет лично.

При формировании учетной политики предполагается, что:

- активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств ее собственников, равно как и от активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);
- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);
- принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);
- факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

Бухгалтерский учет в Российской Федерации отвечает требованиям рыночной экономики и базируется на международных стандартах учета и отчетности.

В соответствии с этим он регламентируется *четырёхуровневой системой документов*.

Первый уровень – законы Российской Федерации, устанавливающие единые правовые, методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в России. К ним относятся Гражданский кодекс РФ и Федеральные законы, например, закон «О бухгалтерском учете», в котором отражаются обязательность, правила и принципы ведения учета всеми предприятиями и организациями.

Второй уровень – нормативные акты Президента и Правительства РФ, других правительственных органов, которым предоставлено право разрабатывать и утверждать в пределах своей компетенции обязательные для исполнения нормы. Они используются при разработке положений на этапах регулирования системы нормативных документов.

Третий уровень – положения (стандарты), планы счетов, инструкции, приказы и другие нормативные акты о бухгалтерском учете по отдельным темам и направлениям. Этот уровень является *главным*. По нему издаются нормативные документы с целью дальнейшего приближения организации бухгалтерского учета в России к международным стандартам учета и отчетности.

Четвертый уровень – документы, которые носят рекомендательный характер по организации и ведению бухгалтерского учета в разрезе отдельных видов имущества, обязательств и хозяйственных операций. Они предназначены для внутреннего использования.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Что такое учетные регистры?
- 2 Какие формы учетных регистров существуют?
- 3 Кем разрабатываются учетные регистры?
- 4 По каким признакам классифицируют учетные регистры?
- 5 Что представляют собой бухгалтерские книги?
- 6 Каков порядок ведения карточек?
- 7 Что представляют собой свободные листы?
- 8 На какие виды подразделяются учетные регистры по характеру записей?
- 9 На какие виды подразделяются учетные регистры по объему содержания операций?
- 10 Что такое односторонние регистры?
- 11 Что такое двусторонние регистры?
- 12 Для чего используются многографные регистры?
- 13 Каковы порядок и техника записей в учетные регистры?
- 14 Какие требования предъявляются к записям в учетные регистры?
- 15 Кто отвечает за правильность отражения хозяйственных операций в учетных регистрах?
- 16 Каковы особенности построения регистров с линейной записью?
- 17 Что понимается под формой бухгалтерского учета?
 1. По каким признакам отличают одну форму бухгалтерского учета от другой?
 2. Какие формы бухгалтерского учета применяются в настоящее время?
 3. В чем сущность учета по форме Журнал-главная?
 4. Какова характерная особенность мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета?
 5. Каков порядок заполнения форм бухгалтерского учета при мемориально-ордерной форме?
 6. В чем преимущества и недостатки мемориально-ордерной формы?
 7. Каковы особенности журнально-ордерной формы бухгалтерского учета?
 8. Как осуществляется в журналах-ордерах принцип шахматной записи?
 9. Как заполняется Главная книга?
 10. В чем актуальность применения автоматизированной формы учета?
 11. Определите понятие «Организация бухгалтерского учета».

Тест к лекции 9 «Учетные регистры, формы и организация бухгалтерского учета»

- 1 Учетные регистры – это:
 - а) первичные документы;
 - б) таблицы специальной формы;
 - в) бухгалтерские книги.
- 2 Регистры бухгалтерского учета предназначены для:
 - а) систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных документах;
 - б) обобщения результатов проверок;
 - в) учета основных средств.
- 3 Регистры бухгалтерского учета могут вестись:
 - а) в виде журналов-ордеров;
 - б) в специальных книгах, на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм;
 - в) на отдельных листах.
- 4 Формы регистров разрабатываются:
 - а) правительством РФ;
 - б) указами Президента РФ;
 - в) Министерством финансов РФ.

5 При ведении регистров на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их:

- а) вывода на бумажные носители информации;
- б) сохранения в памяти ЭВМ;
- в) редактирования.

6 По внешнему виду учетные регистры делятся на:

- а) журналы и свободные листы;
- б) книги, журналы и карточки;
- в) бухгалтерские книги, карточки и свободные листы.

7 Карточки удобны для:

- а) группировок учетных данных;
- б) обобщения информации;
- в) хранения.

8 Какие три вида карточек наиболее распространены?

- а) двусторонние, односторонние и многоколонные;
- б) контокоррентные, материальные и многоколонные;
- в) линейные, шахматные и многоколонные.

9 По характеру записей учетные регистры делятся на:

- а) хронологические, систематические и комбинированные;
- б) хронологические, постоянные и разовые;
- в) хронологические, комбинированные и разовые.

10 Систематическим регистром является:

- а) кассовая книга;
- б) регистрационный журнал;
- в) Главная книга.

11 Учетные регистры делятся на синтетические и аналитические:

- а) по строению регистров;
- б) по объему содержания операций;
- в) по характеру записей.

12 Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах обеспечивает:

- а) главный бухгалтер;
- б) лицо, составившее и подписавшее их;
- в) счетный работник.

13 Содержание учетных регистров является:

- а) коммерческой тайной;
- б) государственной тайной;
- в) коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, – государственной тайной.

14 Лица, имеющие доступ к информации, содержащейся в учетных регистрах, за ее разглашение:

- а) несут ответственность, установленную законодательством РФ;
- б) подлежат штрафу;
- в) вопрос поставлен некорректно.

15 Записи в учетных регистрах должны быть:

- а) краткими, четкими, ясными, разборчивыми;
- б) полными, подробными, разборчивыми;
- в) выполнены печатными буквами.

16 После утверждения годового отчета учетные регистры:

- а) уничтожают;
- б) группируют и обобщают;
- в) сдают в архив.

17 Для исправления ошибок, допущенных в учетных регистрах в результате описок, неправильного подсчета итогов, используют:

- а) корректурный способ;
- б) способ дополнительной проводки;

в) способ «красное сторно».

18 Когда в регистрах записана сумма меньше действительной применяется:

а) корректурный способ;

б) способ дополнительной проводки;

в) способ «красное сторно».

20 Сумму, отраженную в учете чернилами красного цвета, необходимо:

а) не принимать к учету;

б) прибавить;

в) вычесть.

21 Одним из признаков, отличающих одну форму бухгалтерского учета от другой, является:

а) количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид;

б) совокупность применяемых в бухгалтерском учете первичных документов;

в) порядок регистрации хозяйственной деятельности.

22 Какой учетный регистр условно подразделяется на две части: журнал хронологической записи документов и Главную книгу?

а) Книга Журнал – Главная;

б) мемориальный ордер;

в) журнал-ордер.

23 При какой форме бухгалтерского учета синтетический учет ведется в двух регистрах – в регистрационном журнале и Главной книге?

а) Книге Журнал – Главной;

б) журнально-ордерной;

в) мемориально-ордерной.

Ответы на тест

Во-прос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ответ	б	а	б	в	а	в	а	б	а	в	в	б
Во-прос	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	
Ответ	в	а	а	в	а	б	б	в	а	а	в	

Лекция 10

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

План лекции

10.1 Понятие, состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней

10.2 Учетная политика

Вопросы для самоконтроля

Тест

10.1 Понятие, состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней

При рассмотрении этого вопроса следует руководствоваться Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (утвержден приказом Минфина РФ от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ), Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ от 29 июля 1998 года № 34н, Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» от 6 июля 1999 года № 43н, Положением «О формах бухгалтерской отчетности организаций», Приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 года № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Отчетность включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета.

Бухгалтерская отчетность – единая система данных (показателей) об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам за отчетный период (месяц, квартал, год).

Бухгалтерская отчетность завершает учетный процесс. Рекомендуемые формы бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке заполнения этих форм разрабатываются и утверждаются Минфином РФ.

Бухгалтерская отчетность состоит из:

- бухгалтерского баланса (форма 1);
- отчета о прибылях и убытках (форма 2);
- отчета о движении капитала (форма 3);
- отчета о движении денежных средств (форма 4);
- приложения к бухгалтерскому балансу (форма 5) и других форм отчетов, предусмотренных нормативными актами;
- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности предприятия, если она в соответствии с Федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- пояснительной записки (которая именуется «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках»).

Каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные:

- наименование составляющей части;
- указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность;
- наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы;
- формат представления числовых показателей бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность (которая должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении):

- формируется, исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету;
- позволяет установить недостаток или излишек источников средств; при этом можно определить, насколько предприятие обеспечено собственными и заемными источниками. Статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств;
- позволяет оценить кредитоспособность предприятия (*ликвидность баланса* определяется как степень покрытия обязательств предприятия его активами, срок перевода которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств);
- правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету; при этом должно быть обеспечено соблюдение допущений и требований, предусмотренных ПБУ 1/98.

Основные требования при составлении бухгалтерской отчетности:

- нейтральность информации, содержащейся в ней (т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими);
- должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы);
- информация должна основываться на данных унифицированных форм первичной учетной документации, синтетического и аналитического учета;

- данные баланса вступительного должны соответствовать показателям баланса заключительного за предшествующий отчетному период. Организация должна придерживаться принятых ею содержания и формы отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому;
- по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности (кроме отчета, составляемого за первый отчетный период) должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному (если данные за предшествующий период несопоставимы с данными за отчетный период, то первые данные корректируются, исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету);
- бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин (которые должны раскрываться в пояснениях к отчетности);
- изменения, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествовавшим периодам (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных;
- исправление ошибок должно быть подтверждено подписью сделавших исправление лиц с указанием даты исправления;
- должна быть составлена на русском языке в валюте Российской Федерации;
- не допускается зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков (кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен действующим законодательством);
- подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) предприятия. Если учет ведется на договорных началах специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, то отчетность, кроме того, подписывается руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Сроки и порядок представления бухгалтерской отчетности

Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно.

Первый отчетный год для вновь созданных предприятий – период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для предприятий, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года включительно.

Организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за *месяц, квартал* нарастающим итогом с начала отчетного года не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, состоящую из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках (если иное не установлено законодательством РФ или учредителями).

Организации, за исключением бюджетных и общественных организаций и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации, обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую – в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Отчетность, кроме налоговых органов, предоставляется органу государственной статистики, а также каждому учредителю, и в другие адреса, предусмотренные законодательством РФ.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

Бюджетные организации представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки.

Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день ее почтового отправления или день фактической передачи ее по принадлежности. Когда дата приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления бухгалтерской отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Организация, *имеющая дочерние и зависимые общества*, должна составлять *сводную годовую бухгалтерскую отчетность* не позднее 25 апреля, года, следующего за отчетным и представлять ее в порядке и сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Унитарному предприятию, имеющему дочерние предприятия, сроки составления и представления сводного годового бухгалтерского отчета устанавливает государственный орган или орган местного управления, уполномоченный на его создание.

В случаях, предусмотренных законодательством РФ, организации (акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств) публикуют бухгалтерскую отчетность вместе с итоговой частью аудиторского заключения (не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством РФ).

Публичность отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность организаций должна отвечать следующим основным требованиям: достоверность, целостность, последовательность, сопоставимость, всеобщность отчетного периода, соответствующее оформление и публичность.

Достоверность – полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее хозяйственной деятельности. Достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная по правилам, установленным нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Достоверность бухгалтерской отчетности усиливается ее *целостностью*, т.е. она должна включать показатели финансово-хозяйственной деятельности как самого предприятия, так и его филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на самостоятельные балансы.

Целостность отчетности позволяет принимать более обоснованные управленческие решения. С этой целью данные синтетического и аналитического учета должны быть подтверждены результатами инвентаризации и заключением независимой аудиторской организации.

Последовательность закрепляет в практике составления бухгалтерской отчетности постоянство содержания и форм бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного периода к другому.

Требование *сопоставимости*: в бухгалтерской отчетности должны приводиться данные по конкретному показателю как за предыдущий, так и за отчетный год. В случае, когда данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период по ряду причин, то данные предшествующего периода подлежат корректировке по установленным правилам.

Требование *общности отчетного периода* устанавливает, что для всех организаций отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно.

Оформление – следующее требование, предъявляемое к бухгалтерской отчетности. Составление отчетности, равно как и ведение бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляется на русском языке в валюте Российской Федерации – в рублях. Отчетность подписывается руководителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Публичность бухгалтерской отчетности осуществляется организациями, перечень которых регламентирован действующим законодательством. К ним отнесены открытые акционерные общества, кредитные и страховые организации, биржи, инвестиционные фонды и фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных источников. Публикации должна предшествовать аудиторская проверка с обязательным утверждением годового отчета общим собранием акционеров.

Внутренняя бухгалтерская отчетность не подлежит публикации, так как отнесена к объектам коммерческой тайны.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, существенных статьях бухгалтерской отчетности, способах ведения бухгалтерского учета и методах (оценки производственных запасов, их заготовления и использования, начисления амортизации по основным средствам, нематериальным активам, вариантов учета выручки от реали-

зации, осуществленных и планируемых различных инвестиционных проектов по разработке новых видов продукции, улучшению ее качества). Она характеризует деятельность предприятия, для чего в ней даются:

- основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты предприятия;
- решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

В пояснительной записке следует сообщать о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием (в противном случае неприменение правил рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства РФ о бухгалтерском учете).

В данном документе также организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

Кроме того, здесь раскрывается каждая существенная корректировка вместе с указанием ее причин в случае несопоставимости данных предшествовавшего и отчетного периодов.

В пояснительной записке также необходимо отразить данные о доходах, расходах и обязательствах, выявленных после даты составления годовой бухгалтерской отчетности до ее представления и существенно влияющих на оценку имущественного и финансового положения предприятия, включая принятие решения о распределении прибыли.

Кроме того, пояснительная записка должна включать основные технико-экономические показатели текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации.

В пояснительной записке должно быть отведено место стратегии развития организации, ее научно-техническому потенциалу, состоянию профессионального уровня персонала и мерам по повышению его квалификации.

10.2 Учетная политика

Учетная политика предприятия – совокупность принятых организацией способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности).

Учетную политику предприятия разрабатывают самостоятельно на основе установленных общих правил бухгалтерского учета.

Учетная политика должна быть неизменной в течение длительного времени, своевременно доведена до налоговых органов и отвечать ряду требований.

К способам ведения бухгалтерского учета (согласно ПБУ 1/98) относятся:

- способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов;
- приемы организации документооборота, инвентаризации;
- способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика предприятия формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 в действующей редакции и утверждается руководителем.

Каждая организация должна в пределах установленных законодательством способов и приемов сама определять применяемые методы и способы (например, отражения в учете закупок, транспортировки, хранения и реализации товаров и др.).

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Учетная политика (согласно ПБУ 1/98) *должна обеспечивать:*

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности – всех хозяйственных операций (*требование полноты*);
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности; невозможно ускорить либо задержать регистрацию на счетах бухгалтерского учета операций (*требование своевременности*);
- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств (потерь и пассивов), чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (*требование осмотрительности*);
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (*требование приоритета содержания перед формой*);
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по соответствующим счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также на последний календарный день каждого месяца (*требование непротиворечивости*);
- рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия – экономное ведение бухгалтерского учета (*требование рациональности*).

Требования при выборе учетной политики:

- постоянство учетной политики в течение длительного периода;
- регламентация принципов учетной политики действующей нормативной базой;
- извещение внешних потребителей информации об изменениях в учетной политике.

Основные направления учетной политики указаны в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/98. При формировании учетной политики утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки активов и обязательств;
- правила ведения документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок осуществления контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Основные факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики:

- форма собственности и организационно-правовая форма предприятия (общество с ограниченной ответственностью, открытое акционерное общество, закрытое акционерное общество, производственный кооператив и т.д.);
- отраслевая принадлежность или вид деятельности (промышленность, строительство, торговля, транспорт и т.д.);
- объемы деятельности предприятия, среднесписочная численность работающих на нем и т.п.;
- соотношение с системой налогообложения (освобождение от различного вида налогов, льготы по налогообложению и т.д.);
- степень свободы действия в условиях перехода к рынку (возможность самостоятельного принятия решений в вопросах ценообразования, выбора партнеров);
- стратегия финансово-хозяйственного развития предприятия (цели и задачи экономического развития на долгосрочную перспективу, ожидаемые направления инвестиций, тактические подходы к решению перспективных задач);
- уровень материальной базы системы управления предприятием (обеспеченность компьютерной техникой и иными средствами оргтехники, программно-методическое обеспечение и т.п.);
- система информационного обеспечения организации (по всем направлениям, необходимым для ее эффективной деятельности);
- уровень квалификации бухгалтерских кадров, экономической смелости, инициативности и предприимчивости руководителей;

• система материальной заинтересованности в эффективности работы организации и материальной ответственности за круг выполняемых обязанностей.

После утверждения учетной политики приказом руководителя документ приобретает юридическую силу, поэтому она должна охватывать весь перечень направлений деятельности, принятый за отчетный год. Каждый пункт должен быть подкреплен соответствующими нормативными документами.

Изменение учетной политики предусматривает принятие ее на ряд лет и не может ежегодно меняться. Изменения допускаются лишь в случаях:

- изменений в законодательстве, влияющих на постановку бухгалтерского учета;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- существенного изменения условий деятельности организации.

Изменения в учетной политике должны быть обоснованными, оформляются в установленном порядке и вводятся с 1 января года, следующего за годом утверждения изменений.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Каково понятие «бухгалтерская отчетность»?
- 2 Из каких форм состоит годовая бухгалтерская отчетность?
- 3 Какие требования предъявляются к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности?
- 4 Каков порядок представления бухгалтерской отчетности?
- 5 В какие сроки представляется бухгалтерская отчетность?
- 6 Каково понятие «публичность» бухгалтерской отчетности?
- 7 Дайте определение учетной политики.
- 8 Какую информацию должна содержать пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности?
- 9 Какие требования при выборе учетной политики?
- 10 В каком нормативном документе указаны основные направления учетной политики?
- 11 Назовите основные факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики?
- 12 Назовите уровни регламентации бухгалтерского учета в РФ.
- 13 Кем формируется учетная политика организации?
- 14 Кто утверждает учетную политику организации?

Тест к лекции 10 «Бухгалтерская отчетность. Учетная политика»

- 1 Бухгалтерская отчетность представляет:
 - а) набор данных организации о ее месте на рынке продукции (работ, услуг);
 - б) перечень соответствующих форм об имущественном положении организации;
 - в) единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.
- 2 Какие принципы при составлении отчетности должна соблюдать организация?
 - а) двойственности экономических событий, существенности;
 - б) периодичности обобщения экономических событий, достоверности;
 - в) нейтральности, существенности и достоверности.
- 3 Кто подписывает бухгалтерскую отчетность?
 - а) руководитель организации;
 - б) главный бухгалтер организации;
 - в) руководитель и главный бухгалтер организации.
- 4 Какие формы бухгалтерской отчетности не включаются в состав годовой бухгалтерской отчетности организации?
 - а) бухгалтерский баланс (форма № 1) и отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
 - б) бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), приложения к ним, пояснительная записка, аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
 - в) специализированные формы по перечню, установленному соответствующими министерствами и ведомствами РФ по согласованию с Минфином России.

5 Какие формы отчетности в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности вправе не представлять из-за отсутствия соответствующих данных субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности?

а) отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);

б) отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);

в) отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

6 Допускается ли изменение в принятой форме – бухгалтерском балансе (форма № I)?

а) нет;

б) да;

в) только в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности.

7 Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается:

а) период с даты регистрации по 31 декабря следующего года;

б) период с даты первого представления текущей бухгалтерской отчетности по 31 декабря текущего года;

в) период с даты государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года.

8 Что признается отчетным годом при составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год?

а) календарный год с 1 января по 31 декабря включительно;

б) период времени с 1 января календарного года по 1 января следующего за ним года;

в) период времени с даты государственной регистрации по 31 декабря отчетного года включительно;

9 Что признается отчетным периодом в бухгалтерском учете?

а) любой период времени, который принимает в учетной политике организация;

б) период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;

в) период, признаваемый налоговым законодательством.

10 Признанием в качестве первого отчетного года для вновь созданных организаций считается:

а) период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года;

б) период с даты утверждения учредителями учредительных документов;

в) период с даты постановки организации на учет в налоговой инспекции.

11 Вправе ли организация представлять в промежуточной бухгалтерской отчетности (кроме предусмотренных нормативными документами форм отчетности) иные отчетные показатели, в том числе пояснительную записку?

а) да;

б) да, если организация имеет неустойчивое финансовое положение;

в) нет.

12 Имеют ли право субъекты малого предпринимательства не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительную записку?

а) нет;

б) да;

в) да, если субъекты малого предпринимательства не проводят независимую аудиторскую проверку бухгалтерской отчетности в соответствии с действующим законодательством.

13 Определите состав годовой бухгалтерской отчетности:

а) бухгалтерский баланс (форма № 1) и отчет о прибылях и убытках (форма № 2);

б) бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), приложения к ним, пояснительная записка;

в) бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5), отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6) (для некоммерческих организаций при условии, что организация в отчетном году получала средства целевого характера из бюджета или других источников), пояснительная записка, а также аудиторское заключение

(если согласно законодательству она подлежит обязательному аудиту или самостоятельно приняла решение о его проведении).

14 Назовите состав периодической финансовой отчетности организации.

а) бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), отчет об изменениях капитала (форма № 3);

б) бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4);

в) бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2).

15 Что подразумевает понятие «учетная политика организации»:

а) жесткая конструкция правил (положений), регулирующих порядок бухгалтерского учета экономического субъекта, не подлежащих изменению и дополнению в отчетном году;

б) набор определенных правил постановки отдельных объектов учета, носящих рекомендательный характер для менеджеров;

в) разработанный организацией перечень правил ведения учета на различных участках финансово-хозяйственной деятельности в пределах действующего законодательства.

16 Составляющими учетной политики являются:

а) методологическое обеспечение бухгалтерского учета;

б) техническое обеспечение бухгалтерского учета;

в) методологическое, техническое и организационное обеспечение бухгалтерского учета.

17 Является ли способ текущей группировки экономических событий составной частью совокупности способов ведения бухгалтерского учета, определяющих сущность учетной политики организации?

а) да;

б) да, если иное не оговорено действующим законодательством или иными нормативными актами ведения бухгалтерского учета;

в) нет.

18 Кем формируется учетная политика организации?

а) главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе бизнес-плана и утверждается ее руководителем;

б) главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе требований и рекомендаций ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» и утверждается ее руководителем;

в) главным экономистом организации и утверждается ее руководителем.

19 Какие требования бухгалтерского учета в учетной политике организации положены в основу ее рабочего плана счетов, содержащего синтетические и аналитические счета для отражения текущей деятельности?

а) непрерывность деятельности;

б) имущественная обособленность;

в) своевременность, полнота учета и отчетности.

20 Исходя из перечня организационно-правовых форм, определенных ГК РФ, на какие организации распространяется действие ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» в части формирования учетной политики?

а) на все организации независимо от их организационно-правовой формы.

б) только на коммерческие организации;

в) на коммерческие организации, кроме организаций малого бизнеса, перешедших на упрощенную систему учета и налогообложения.

21 С какого периода применяется учетная политика, разработанная вновь созданной организацией?

а) с даты представления первой бухгалтерской отчетности;

б) с даты постановки на учет в налоговой инспекции;

в) с даты приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

22 Должен ли быть утвержденным в приказе по учетной политике рабочий план счетов организации?

а) да;

б) да, если организация не пользуется типовым планом счетов бухгалтерского учета;

в) нет, если иное не предусмотрено действующим законодательством Российской Федерации или иными нормативными актами.

23 Должна ли организация при формировании учетной политики придерживаться соблюдения принципа ведения бухгалтерского учета – непрерывности деятельности?

- а) такой принцип не предусмотрен законодательством Российской Федерации;
- б) нет, если иное не предусмотрено действующим законодательством Российской Федерации;
- в) да.

24 Сколько способов предоставлено организации при формировании учетной политики по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета?

- а) один;
- б) несколько;
- в) один из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету; при его отсутствии организация самостоятельно разрабатывает соответствующий способ, исходя из требований ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» и иных положений по бухгалтерскому учету.

25 Считается ли изменением учетной политики организации разработка новых способов ведения бухгалтерского учета

- а) да;
- б) да, если применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов экономических событий в учете и отчетности или наименьшие издержки по подготовке такой информации;
- в) нет; изменение учетной политики организации допускается, только если такой вариант обусловлен изменением законодательства Российской Федерации.

26 С какого периода должны вводиться в действие изменения в учетной политике организации?

- а) с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения в соответствии с организационно-распорядительными документами;
- б) с даты ввода в действие новых законодательных актов, определивших необходимость изменения учетной политики организации;
- в) с даты утверждения руководителем новых способов ведения бухгалтерского учета, разработанных организацией.

27 В каком документе объявляются изменения учетной политики на год, следующий за отчетным?

- а) в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации;
- б) в учредительных документах организации;
- в) в приложении к бухгалтерской отчетности организации.

28 Применяются ли филиалами, представительствами и иными подразделениями способы ведения бухгалтерского учета, избранные головной организацией?

- а) нет;
- б) да;
- в) в зависимости от финансовой устойчивости структурных подразделений.

Ответы на тест

Во-прос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Ответ	в	в	в	в	в	в	в	а	б	а	а	в	в	в
Во-прос	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
Ответ	в	в	а	б	в	а	в	а	в	в	б	а	а	б

Лекция 11

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- 11.1 Характеристика международного бухгалтерского учета
- 11.2 Необходимость сближения национальных стандартов учета
- 11.3 Внедрение МСФО в России
 - Вопросы для самоконтроля
 - Тест

11.1 Характеристика международного бухгалтерского учета

Выход российских предприятий на внешние рынки в условиях становления и развития рыночных отношений определил необходимость совершенствования бухгалтерского учета в нашей стране, его ориентации на принципы других стран и на международные стандарты. Отсюда потребность изучения зарубежного опыта, его рационального использования в практике работы наших организаций с учетом особенностей формирования рыночной экономики, учетной политики конкретной организации, учетной системы зарубежного партнера.

При наличии общих методологических принципов бухгалтерского учета национальные правила его ведения во всех странах различны. Но при всем их многообразии можно выделить несколько групп стран, придерживающихся однотипных подходов к построению системы бухгалтерского учета и отчетности. В каждой из этих групп существует своя модель учетной системы.

Наиболее распространенной классификацией учетных систем является трехмодельная:

1 *Британо-американская модель* (Великобритания, США, Нидерланды, Канада, Австралия и др.). Принципы учета устанавливаются в большей мере общественностью, чем законодательно. Учет ориентирован на потребности инвесторов в большей мере, чем на государственный контроль.

2 *Континентальная модель* (Германия, Австрия, Франция, Швейцария, Италия и др.). Принципы учета устанавливаются в большей мере законодательно, чем общественностью. Учет ориентирован на потребности инвесторов и государственный контроль.

3 *Южно-американская модель* (Бразилия, Аргентина, Боливия и др.) Принципы учета устанавливаются законодательно. Учет ориентирован в большей мере на государственный контроль, чем на потребности инвесторов при высоком уровне инфляции.

Первая модель учетной системы ориентирована на информационные потребности широкого круга инвесторов, что характерно для высокого уровня развития рынка ценных бумаг. Эта модель, как правило, не предполагает строгое законодательное регулирование бухгалтерского учета. Вопросы его постановки и ведения самостоятельно решаются каждой организацией, исходя из установленных стандартов.

Стандарты определяют общепринятые правила и нормы, в пределах которых конкретному предприятию предоставляется свобода выбора решений. Это обеспечивает гибкость учетной системы и требует высокого уровня образования не только бухгалтеров, но и пользователей учетной информации.

Стандарты обеспечивают сопоставимость отчетной документации фирм, ее единообразие, облегчают ее проверку и доступность для пользователей. Они разрабатываются профессиональными организациями, но не государственными.

В условиях применения такой модели информация и учетная система делятся на финансовую и управленческую.

Финансовый учет регулируется стандартами. Его данные обобщаются в финансовой отчетности, предназначенной для широкого круга внешних пользователей. Таким образом достигается соблюдение всеми организациями общих методологических принципов бухгалтерского учета, получение объективной, сравнимой информации, необходимой для принятия ее пользователями обоснованных решений.

Учетная система в рамках первой модели имеет особенности для каждой страны. В Англии основы финансового учета закреплены законодательно. Но они дополняются принципами финансового учета, устанавливаемыми негосударственными организациями и ассоциациями по учету и отчетности.

Национальные стандарты учета и отчетности в Англии разрабатывает Консультационный комитет бухгалтерских организаций. В его подчинении: Комитет по аудиту, который разрабатывает стандарты по аудиту и инструкции к ним; Комитет по стандартам учета, который разрабатывает документы о стандартных принципах учета.

Национальные стандарты учета и отчетности называются в Англии «Документами о стандартах и принципах учета».

В Канаде финансовый учет складывается под воздействием организаций предпринимателей. Но их деятельность контролируется профессиональными ассоциациями.

В США национальные стандарты учета и отчетности разрабатывают:

- 1 Совет по разработке стандартов финансового учета.
- 2 Государственный совет по разработке стандартов учета в государственных организациях.
- 3 Комиссия по ценным бумагам и биржам.
- 4 Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров и аудиторов (присяжных бухгалтеров).
- 5 Американская бухгалтерская ассоциация, объединяющая преподавателей бухгалтерского учета.
- 6 Национальная ассоциация бухгалтеров, в которую объединены бухгалтера, специализирующиеся на управленческом учете.
- 7 Налоговое управление.

Комиссия по ценным бумагам и биржам, созданная по решению Конгресса США в 1934 г. наделена полномочиями регулировать деятельность всех акционерных компаний, зарегистрированных на фондовой бирже. Одна из главных целей регулирования – обеспечение инвесторов точной и объективной финансовой информацией публикуемых годовых отчетов фирм.

Комиссия по ценным бумагам и биржам периодически издает серии бухгалтерских документов, в которых предписываются стандарты учета и отчетности для профессиональных бухгалтеров.

Разработкой стандартов учета и отчетности в США занимаются также различные комитеты профессиональных бухгалтеров. Комиссия по ценным бумагам и биржам представляет им право устанавливать стандарты учета и отчетности. Их деятельность объединяет Совет по разработке стандартов финансового учета. Он рассматривает финансовый учет как особый раздел бухгалтерского учета, целью которого является обеспечение информацией инвесторов, кредиторов и других внешних пользователей. Информация должна быть объективной, нейтральной и независимой от какого-либо внешнего влияния.

Разработанные Советом требования составления внешней отчетности обязывают фирмы отражать в своих отчетах:

- финансовое состояние на конец отчетного периода;
- потоки денежных средств за период;
- расходы за период;
- полный доход за период;
- вклады собственников и выплаты им за отчетный период.

Предусматривая определенные принципы и требования к отчетности, стандарты допускают отдельные отклонения от них, обусловленные специфическими особенностями деятельности каждой фирмы. Например, начало и конец финансового года фирма может устанавливать самостоятельно. Таким допущением пользуются фирмы с ярко выраженным сезонным характером производства.

Гибкость стандартов отражается в разработанном и составленном «своде обычаев» «Общепринятые принципы бухгалтерского учета» (ГААП). Одним из основных среди них является принцип сравнимости документации различных фирм.

Основные требования ГААП к внешней финансовой отчетности:

- периодичность отчетности – ее составление через равные промежутки времени (как правило, ежегодно);
- полнота охвата – включение в финансовые документы всех расходов, осуществление которых необходимо для получения доходов, указанных в отчетности;
- консерватизм – включение в отчет только обоснованных показателей (например, по прибыли) и соблюдение запрета на искажение информации;
- ясность – изложение информации в форме, понятной информированному пользователю;
- существенность – содержащаяся в отчетах информация должна иметь существенное значение для принятия решений и быть ориентированной на пользователей;
- надежность – информация отчета должна быть полной и надежной;
- преемственность – информация отчета должна быть сопоставимой с предшествующим отчетом для обеспечения возможности сравнения данных за разные периоды времени, что достигается применением сопоставимых методов финансовых расчетов.

Изложенные принципы постоянно совершенствуются, изменяются, что находит отражение в материалах организаций, влияющих на систему бухгалтерского учета, издаются новые документы.

Для второй модели учетной системы характерно:

- наличие законодательного (государственного) регулирования учета;
- тесная связь организации с банками, которые являются основными поставщиками капитала;
- ориентация учета на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования;
- консерватизм учетной политики.

Принципы финансового учета в самой детальной форме закреплены в законодательных актах Германии, Франции.

Национальные стандарты (нормы) учета и отчетности во Франции разрабатывают:

- 1 Национальный Совет по бухгалтерскому учету.
- 2 Комиссия по операциям с ценными бумагами.
- 3 Организация экспертов бухгалтерского учета и квалифицированных бухгалтеров при Министерстве юстиции.
- 4 Национальный институт аудиторов при Министерстве экономики и финансов.

В Голландии законодательно закрепленные основы финансового учета дополняются общими принципами, разработанными советом по финансовой отчетности – органом частного сектора экономики, в который входят представители фирм и организаций, заинтересованных в получении отчетов.

Национальные стандарты учета и отчетности в Японии имеют силу закона и устанавливаются:

- 1 Советом по вопросам бухгалтерского учета при Министерстве финансов Японии.
- 2 Бюро по ценным бумагам Министерства финансов Японии.
- 3 Министерством юстиции Японии.
- 4 Институтом дипломированных общественных бухгалтеров-аудиторов Японии.

Основная особенность *третьей модели учетной системы* – ориентация учета на высокий уровень инфляции при закреплении принципов учета в законодательных актах.

11.2 Необходимость сближения национальных стандартов учета

Разные подходы к формированию систем учета определяют различия систем учета. Компании стран, язык и валюта которых известны во всем мире (США), остаются приверженцами своей учетной системы (ГААП). Российские предприятия вынуждены идти по их пути для привлечения иностранных инвесторов.

При взаимоотношениях с финскими компаниями отчетность переводится на язык пользователя без изменения валюты и принципов учета. При взаимоотношениях с японскими компаниями отчетность не только переводится, но и пересчитывается в их валюту, хотя отечественные принципы составления отчетности сохраняются.

При взаимоотношениях с другими компаниями не исключены варианты частичного пересчета отчетов с переводом, пересчетом валюты, частичным пересчетом показателей в соответствии с другими принципами учета, полного пересчета показателей по принципам страны пользователя, т.е. подготовки дублирующего финансового отчета.

При таком разнообразии вариантов естественным является общее стремление к их унификации в соответствии с международными стандартами. Однако путь к унификации в разных странах различен.

Танзания, Малайзия, Сингапур, Зимбабве используют международные принципы учета в области стандартизации учета внутри страны в полной мере. Египет, Индия и Кения – только для выработки своих национальных правил бухгалтерского учета. Франция и ряд других стран законодательно закрепили нормы, установленные международными принципами учета.

США, Англия, Канада, Австралия практикуют более детальную разработку норм по сравнению с международными принципами учета.

Международные принципы учета отражаются в стандартах, разработанных КМСУ (стандарты IASC). Стандарты носят долговременный характер, к соглашению по их соблюдению присоединились 88 стран. Россия в их число не входит. В настоящее время действует более 40 таких стандартов финансовой отчетности (МСФО). В их составе:

- 1 Представление финансовой отчетности.
- 2 Запасы.
- 4 Амортизация.
- 7 Отчеты о движении денежных средств.

8 Чистая прибыль или убыток за период. Фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике.

10 Условные события и события, происшедшие после отчетной даты.

11 Договора подряда.

12 Налоги на прибыль.

14 Сегментарная отчетность.

15 Информация, отражающая влияние изменения цен.

16 Основные средства.

17 Аренда.

18 Выручка.

19 Вознаграждение работникам.

20 Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи.

21 Влияние изменений валютных курсов.

22 Объединение компаний.

23 Затраты по займам.

24 Раскрытие информации о связанных сторонах.

26 Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения.

27 Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании.

28 Учет инвестиций в ассоциированные предприятия.

29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции.

30 Раскрытие информации в финансовых отчетах банков и аналогичных финансовых учреждений.

31 Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности.

32 Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации.

33 Прибыль на акцию.

34 Промежуточная финансовая отчетность.

35 Прекращаемая деятельность.

36 Обесценение активов.

37 Резервы, условные обязательства и условные активы.

38 Нематериальные активы.

39 Финансовые инструменты: признание и оценка.

40 Инвестиционная собственность.

Россия также переходит на международные стандарты учета как наиболее удобного средства общения между предприятиями разных стран, но при этом стремится сохранить национальные достоинства отечественной системы бухгалтерского учета.

11.3 Внедрение МСФО в России

Процесс адаптации России к международным стандартам длительный, трудный, но необходимый. Можно считать первый этап такой работы завершенным. Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283 была утверждена «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». В качестве приложения к ней утвержден «План мероприятий по реализации Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». План завершен в 2000 г. как по срокам, так и по наименованиям мероприятий. Последним из них по срокам был реализован переход на новый План счетов бухгалтерского учета.

Важный итог первого этапа – создание в России в соответствии с последним абзацем Постановления Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283 международного центра по реформе бухгалтерского учета, получившего название Международный центр реформы системы бухгалтерского учета (МЦРСБУ). Он функционирует за счет средств Мирового банка (The World Bank) и других международных организаций.

На втором этапе работы по приближению российского учета к международным стандартам Минфином РФ утверждены «Основные направления развития российской системы бухгалтерского учета».

Образован и работает Координационный совет по методологии бухгалтерского учета стран СНГ. Международные принципы стандартизации включены в Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Процесс адаптации предусматривает:

1 Переход от жестких законодательно утвержденных правил учета к их многовариантности. Это обеспечит возможность выбора правил с учетом конкретных условий деятельности предприятия и возможных последствий их применения.

2 Отказ от традиционного взгляда на учет как средство централизованного контроля. Переход к взгляду на учет как на поставщика информации для многочисленных пользователей при оптимальном соотношении интересов предприятия, внешних пользователей учетной информации и государства.

3 Переход на общепринятые принципы и правила бухгалтерского учета, создание системы его регулирования.

4 Становление общественно признанной и независимой профессии бухгалтера, создание независимого общественного объединения профессиональных бухгалтеров.

5 Переход к четкой системе взаимоотношений с налогообложением при снижении зависимости учетного процесса от налогового законодательства. В законодательстве о бухгалтерском учете и по налогообложению необходимо предусмотреть возможность получения на базе данных бухгалтерского учета отдельно финансовых отчетных документов (финансовый учет) и налоговой отчетности (налоговый учет) без нарушения принципов и базовых правил учета.

6 Решение проблемы унификации и альтернативности форм баланса и других отчетов, их публикации.

7 Установление качественного контроля за достоверностью отчетности, унификации не только правил ее проверки, но и выявленных нарушений, недостатков, видов ответственности.

Реформирование бухгалтерского учета в направлении адаптации российской действительности к международным стандартам не является кардинальной ломкой сложившейся национальной системы учета.

Нашему бухгалтерскому учету предстоит усвоить лучшие традиции и правила зарубежной практики ведения учета, сохраняя свои национальные особенности; ликвидировать разрыв в понимании и разработке учетной и отчетной информации российскими и зарубежными специалистами.

В любой стране мира, как теперь и в России, есть налоговый учет. Но налоговая декларация не отражает реального состояния бизнеса. Его можно понять только с помощью МСФО. Оценка бизнеса по МСФО – это оценка экономических реалий вместо оценки по стандартам, которые доведены до нас государством.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Назовите наиболее распространенные классификации учетных систем.
- 2 Дайте характеристику британо-американской модели.
- 3 Охарактеризуйте континентальную модель и ее принципы.
- 4 Дайте понятие южно-американской модели.
- 5 Кем в США разрабатываются национальные стандарты?
- 6 Назовите основные требования ГААП к внешней финансовой отчетности.
- 7 Кем во Франции разрабатываются национальные стандарты?
- 8 Кем в Японии разрабатываются национальные стандарты?
- 9 Чем вызвана необходимость сближения национальных стандартов?
- 10 Расскажите о процессе адаптации МСФО в России.

Тест к лекции 11 «Международные стандарты бухгалтерского учета»

1 Какими документами являются международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) для российской организации на внутреннем рынке?

- а) обязательными к применению;
- б) носят рекомендательный характер;
- в) обязательными к применению с учетом действующего российского законодательства.

2 Какие существуют модели международных учетных систем?

- а) британо-американская;
- б) континентальная;

в) британо-американская, континентальная и южно-американская.

3. Разработанные международные стандарты финансовой отчетности отдельных объектов:

а) многовариантны;

б) во многом однотипны с российскими положениями (стандартами);

в) сходны в общей схеме построения;

4 Какая из моделей международных учетных систем наиболее приемлема для России?

а) британо-американская;

б) южно-американская;

в) континентальная;

5 По международным стандартам финансовой отчетности финансовый год:

а) совпадает с календарным;

б) не совпадает с календарным;

в) может не совпадать с календарным.

6 Какова общая структура каждого российского положения (стандарта) по бухгалтерскому учету?

а) введение (общие положения), содержание;

б) дата вступления в действие, введение (общие положения), содержание, необходимые пояснения (предписания), регулирующие процедуру практического применения отдельных требований положения (стандарта);

в) дата ввода в действие, общие положения, содержание, необходимые пояснения (предписания), регулирующие процедуру практического применения отдельных требований соответствующего положения, раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

7 Сколько российских положений (стандартов) разработано и введено в действие на 1 января 2004 г.?

а) 10;

б) 16;

в) 20.

8 На какой основе предполагается создание в стране системы бухгалтерского учета, совместимой с МСФО?

а) исходя из национальных традиций ведения бухгалтерского учета;

б) исходя из требований действующего законодательства и разработки новых законов и иных нормативных актов;

в) в зависимости от структуры собственности и объемов работы на рынках капитала.

9 Что предусматривает реформа бухгалтерского учета в России, осуществляемая в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета согласно международным стандартам, в отношении кадров?

а) повышение квалификации бухгалтеров;

б) разработка норм профессиональной этики;

в) формирование бухгалтерской профессии и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета.

10 Каковы основные направления Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами?

а) методологическое обеспечение и техническая совместимость в процессе формирования учетной информации;

б) подготовка нового Плана счетов бухгалтерского учета, разработка положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и формирование методик оценки отдельных объектов бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами;

в) методологическое обеспечение реформы, реорганизация системы управления учетом, подготовка и переподготовка кадров по бухгалтерскому учету.

11 Что предусматривает методологическое обеспечение реформы бухгалтерского учета?

а) установление нормативной базы бухгалтерского учета, адаптируемой к международным стандартам, правил и способов его ведения, определение порядка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) определение порядка составления отчетности для различных пользователей учетной информации, установление критериев ее достоверности и существенности;

в) установление нормативной базы бухгалтерского учета и порядка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

12 Какова основная цель реформирования бухгалтерского учета для малых предприятий?

а) в разработке системы показателей для подготовки внутрифирменной отчетности для руководства;

б) в разработке упрощенной системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности исходя из отраслевых особенностей малых предприятий;

в) в создании системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, отвечающей требованиям налогового законодательства для расчета налогооблагаемой базы, подачи налоговых деклараций и удовлетворения потребности в соответствующей информации.

Ответ на тест

В												
о												
п												
р												
о												
с												
О												
т												
в												
е												
т												

А

Аванс (фр. *avance*) – 1) денежная сумма, выдаваемая в счет условленного платежа (задаток) или в счет расходов, по которым счет будет дан впоследствии (авансовые суммы); 2) «делать авансы» — давать обещания, заигрывать.

Аviso (ит. *aviso*) – банковское письмо, уведомляющее получателя о посылке векселя, товара, о переводе денег.

Ажио (ит. *aggio*) – экономическое повышение курса денежных знаков, векселей и ценных бумаг (акций и облигаций) против их номинальной стоимости.

Ажур (фр. *a jour* – в день) – в бухгалтерии такое состояние счетоводства, при котором записи в счетных книгах делаются в день совершения операции.

Аккредитив (нем. *Akkreditiv*, от лат. *accreditivus* – доверительный) – документ, содержащий приказ одного кредитного учреждения другому.

Актив (от лат. *activus* – деятельный, действительный) – одна из сторон бухгалтерского баланса, отражающая хозяйственные средства по составу и размещению.

Акцепт (от лат. *acceptus* – принятый) – 1) согласие на предложение вступить в договор; 2) принятие документа к платежу путем подписи на векселе, счете.

Алименты (от лат. *alimentum* – пища, питание) – средства на содержание, которые обязаны предоставлять одни лица другим.

Амортизация (нем. *Amortisation* – погашение) – списание части стоимости основных средств на готовую продукцию.

Анализ (греч. *Analysis* – разложение, расчленение, разбор) – метод исследования путем разложения предметов и явлений на составные части.

Аннулировать (от лат. *annullare* – уничтожать) – упразднить, отменять, объявлять недействительным.

Аренда (от лат. *agendare* – отдавать внаймы) – наем на срок, главным образом недвижимости (помещений, земли и т.д.), за определенную плату с правом пользования и извлечения доходов.

Арендатор – лицо, взявшее что-либо в аренду.

Аудит (от лат. *audio* – он слышит, слушатель) – независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией (независимыми специалистами).

Б

Баланс (фр. *balance* – весы) – состояние хозяйственных средств и источников организации на определенную дату в денежном выражении.

Бланк (фр. *blanc* – белый) – лист бумаги с печатным заголовком организации, предназначенный для составления документа по определенной форме.

Бухгалтер (нем. *Buchhalter* – от *Buch* – книга и *halten* – держать) – специалист по организации и ведению бухгалтерского учета.

Бухгалтерский документ – письменная регистрация хозяйственной операции.

Бухгалтерский счет – способ группировки, систематизации и регистрации информации о состоянии средств, источников, хозяйственных процессов.

Бухгалтерский учет – сплошное, непрерывное взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности организации на основании документов, в различных измерителях.

В

Валюта (ит. *valuta* – цена, стоимость) – денежная система, принятая в данной стране и денежная единица данной страны.

Вексель (нем. *Wechsel* – перемена, размер) – возникшее долговое обязательство об уплате определенному лицу или предъявителю векселя определенной суммы в определенный срок.

Выходное пособие – единовременное пособие, выдаваемое работнику при увольнении его с работы в случае ликвидации организации, сокращения штатов и др.

Г

Гарант (фр. *garant* – поручитель) – государство, организация, лицо, предоставляющие определенные гарантии.

Главная книга – учетный регистр синтетического учета, открываемый на год.

Д

Двойная запись – метод бухгалтерского учета, при котором каждая хозяйственная операция отражается дважды: в дебете одного счета, а в кредите другого счета в одной и той же сумме.

Дебет (от лат. *debet* – он должен) – левая часть счета бухгалтерского учета.

Дебитор (от лат. *debitor*) – должник.

Денежный измеритель – один из измерителей в бухгалтерском учете, при помощи которого разнообразные хозяйственные явления обобщаются в единой денежной оценке.

Депонировать (от лат. *deponere*) – отдавать на хранение; делать взнос, вклад.

Дивиденд (от лат. *dividendus* – подлежащий разделу) – часть прибыли, полученной акционерным обществом, которая должна быть распределена среди акционеров.

Долгосрочные кредиты и займы – кредиты и займы, выдаваемые на срок более 1 года.

Ж

Журнал-ордер – учетный регистр, применяемый при журнально-ордерной форме учета.

З

Забалансовые счета – счета, на которых учитываются ценности, не принадлежащие данной организации, но временно у нее находящиеся.

Закрытие счетов – записи на счетах бухгалтерского учета, после чего они не имеют сальдо. Например, ежемесячно закрывают счет 90 «Продажи», счет 91 «Прочие доходы и расходы», относя суммы на счет 99 «Прибыли и убытки».

Запись линейная – хозяйственная операция, записываемая таким образом, что сумма по дебету и кредиту счета отражается по одной строке. Например, журнал-ордер по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Запись хронологическая – регистрация хозяйственных операций в хронологическом порядке.

И

Инвентаризационная опись – документ, в котором отражаются данные по проведению инвентаризации.

Инвентаризация (от лат. *inventarium* – роспись, опись) – точная и подробная опись имущества. Сличение фактических остатков с учетными данными путем перевешивания, перемеривания, пересчета.

Инвентарная карточка – учетный регистр, предназначенный для учета каждого отдельного объекта основных средств.

К

Калькулятор – счетный работник, составляющий калькуляцию.

Калькуляция (от лат. *calculatio* – счисление) – исчисление всех элементов себестоимости продукции, товара, выполненных работ и услуг.

Кассовая книга – учетный регистр для ведения кассовых операций в течение года.

Классификация счетов бухгалтерского учета (от лат. *classis* – разряд + *facere* – делать) – 1) распределять предметы, явления, понятия по классам; 2) группировка счетов бухгалтерского учета по определенным признакам.

Книги бухгалтерские – сброшюрованные свободные листы определенного формата и графления.

Комбинированные документы (от лат. *combinare*) – 1) соединять, сочетать; 2) документы, содержащие в себе ряд признаков других документов. Например, приходный кассовый ордер – комбинированный документ, поскольку является распорядительным и исполнительным документом бухгалтерского оформления.

Корректурa (от лат. *correctio* – поправка) – исправление ошибок в документах, учетных регистрах.

Кредит (от лат. *credit* – он верит) – в бухгалтерском учете правая сторона счета.

Кредит (от лат. *creditum* – ссуда, долг; *credere* – верить) – предоставление в долг товаров или денег.

Л

Лизинг (англ. *leasing*) – долгосрочная аренда машин, оборудования, транспортных средств, сооружений производственного назначения, при которых арендатор постепенно погашает задолженность по мере использования имущества.

Лимит (от лат. *limes* – предел) – предел, ограничение, грань. Например, лимит кассы, т.е. предельная сумма, которая может находиться в кассе организации.

ЛИФО – метод бухгалтерского учета материальных ценностей в организации по цене последней по времени приобретения поступившей партии.

М

Мемориал (ит. *memoriale* – памятная запись) – 1) записки, дневник; 2) бухгалтерская книга для ежедневных записей торговых операций.

Мемориально-ордерная форма учета – одна из форм бухгалтерского учета.

Метод (греч. *methodos* – исследование) – прием, способ или образ действия.

Н

Налоги – обязательные платежи в бюджет.

Натуральные измерители — предназначены для отражения в учете хозяйственных средств и процессов счетом, мерой, весом.

Недостача товарно-материальных ценностей – выявленная путем проведения инвентаризации разница между учетными данными и фактическими данными.

Неликвиды – 1) не пользующийся спросом товар; 2) трудно реализуемые изделия.

«Ноу-хау» (англ. *know-how* – букв. *знать как*) – новейшие достижения, технологии производственного опыта, практического умения, приносящие выгоду в процессе хозяйственной деятельности организации.

О

Оборотные ведомости – обобщение данных синтетических счетов; аналитических – к определенному синтетическому счету.

Оперативный учет – один из видов хозяйственного учета. Его отличительная особенность – быстрота обеспечения данных; не всегда отражается в документах, может передаваться по телефону, телеграфу, факсу и т.д.

Отчетность – завершающий этап учетной работы. Составляется документация, отражающая имущество, финансовое положение, финансовые результаты деятельности организации на определенную дату.

П

Пассив (от лат. *passivus* – страдательный, недейтельный) – правая часть баланса, отражающая хозяйственные средства по источникам их образования.

Пассивные счета – синтетические счета, на которых отражаются хозяйственные средства по источникам их образования.

План счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета. Введен с 1 января 2001 г. согласно Приказу Минфина России от 31.10.2000 г. № 94-н.

Подотчетные лица – лица, получившие денежные суммы под отчет (на командировку, на хозяйственные расходы и т.д.).

Р

Развернутое сальдо – сальдо в активно-пассивных счетах, оно может быть и дебетовое и кредитовое. Например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходы будущих периодов – произведенные в текущее время, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Регулирующие счета – счета, корректирующие основные счета. Например, счет 02 «Амортизация основных счетов», счет 05 «Амортизация нематериальных активов», счет 42 «Торговая наценка».

С

Сальдо (ит. saldo – расчет) – остаток.

Сводные листы – учетные регистры большого формата.

Синтетические счета – предназначены для обобщающей группировки и учета хозяйственных средств, источников, процессов в организации.

Сторно (ит. storno – перевод счета) – исправление неправильной записи («красное сторно»).

Счет первого порядка – синтетический счет, входящий в наименование счетов плана счетов.

Т

Табель (нем. Tabelle – таблица, от лат. tabella – дощечка) – 1) таблица, расписанная в графах, список в определенном порядке; 2) таблица учета явки на работу и ухода с работы.

Тип (греч. typos – отпечаток, образ) – типы изменений в балансе, вызываемые хозяйственными операциями.

Типовой план счетов – план счетов бухгалтерского учета, который используется всеми организациями.

Трудовые измерители – применяют для выражения хозяйственных явлений в рабочих днях, часах, минутах, т.е. в количестве затраченного труда, исчисленного в единицах времени.

У

Унификация (от лат. unio – единство + facere – делать) – приведение к единой норме, единой форме, единообразию.

Учетная политика организации – принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Ф

ФИФО – метод бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей по цене первой по времени приобретения поступившей партии.

Х

Хозяйственная операция (от лат. operatic – действие) – хозяйственные действия, в результате которых изменяются хозяйственные средства по видам и размещению и по источникам образования.

Хозяйственный учет – количественное отражение и качественная характеристика хозяйственной деятельности организации.

Ц

Целевое финансирование – средства, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения и поступившие от других организаций, лиц, бюджета. Учет ведется на синтетическом счете 86 «Целевое финансирование».

Ч

Чек (англ. cheque, check) – специальный документ, содержащий письменное распоряжение банку выдать или оплатить указанную в чеке сумму.

Ш

Шахматная ведомость – учетный регистр, применяемый при упрощенной форме учета.

Э

Эмитент (от лат. emittens – выпускающий) – учреждение или организация, выпускающие ценные бумаги.

Ю

Юстиция (от лат. Justitia – справедливость, законность) – 1) правосудие; 2) система судебных учреждений, ведомств.

Я

Ярлык – вид товарного знака, клеймо на товаре.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
- 2 Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.97 г.
- 3 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: Утверждены приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94 н.
- 4 Учетная политика организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/98: Утверждено приказом Минфина РФ от 09.12.98 г. № 60н.
- 5 Бухгалтерская отчетность организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99: Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99 г. № 43н.
- 6 Учет материально-производственных запасов: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01: Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.01 г. № 44н.
- 7 Учет основных средств: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01: Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.01 г. № 26н.
- 8 Доходы организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99: Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 32н.
- 9 Расходы организаций: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99: Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н.
- 10 Учет нематериальных активов: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2000: Утверждено приказом Минфина РФ от 6.10.2000 г. № 91н.
- 11 О формах бухгалтерской отчетности организации: Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н.
- 12 Международные стандарты финансовой отчетности. Издание на русск. яз. М.: Аскери-Асса, 1998.
- 13 Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина Российской Федерации от 13.06.95 г. № 49.
- 14 Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Утверждены приказом Минфина РФ от 28.12.01 г. № 119.
- 15 Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды: Утверждены приказом Минфина РФ от 26.12.00 г. № 135н.
- 16 Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ: Утверждены приказом Министерства строительства РФ от 04.12.95 г. № БЕ-11-260/7 по согласованию с Минэкономики РФ и Минфином РФ от 28.11.95 г.
- 17 Астахов В.П. Финансовый учет. Тесты: Учебное пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.
- 18 Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник. М.: Изд-во «Юнити», 1999.
- 19 Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. М.: «ЭКЗАМЕН», 2003.
- 20 Головизнина А.Т., Архипова О.И. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. М.: ООО «ТК Велби», 2004.
- 21 Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
- 22 Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика, 1998.
- 23 Русалева Л.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. Ростов н/Д.: Феникс, 2003.
- 24 Теория бухгалтерского учета: Учебник / Под ред. Е.А. Мизиковского. М.: Юристъ, 2001.
- 25 Терехова В.А. Международные стандарты бухгалтерского учета в Российской практике: Учебное пособие. М.: «Перспектива», 1999.

26 Толковый словарь бухгалтера / Сост. Н.Н. Шаповалова, В.М. Прудников. М.: ИНФРА-М, 1997.

27 Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. М.: ЮНИТИ, 1996.

28 Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.

29 Соколов Я.В., Патров В.В., Карзаева Н.Н. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003.

30 Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. М.: Бухгалтерский учет, 2000.

31 Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997.